DIE BERICHTIGUNGSVERANLAGUNG -

Auslegungsfragen und verfassungsrechtliche Zweifel bei §§ 222 - 224 AO

Helmut Truckenbrodt

1960

9530

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41547601_0014

DIE BERICHTIGUNGSVERANLAGUNG -

AUSLEGUNGSFRAGEN UND VERFASSUNGSRECHTLICHE ZWEIFEL BEI §§ 222 - 224 AO

Inaugural - Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde einer
Hohen Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
(Rechtswissenschaftliche Abteilung)
der Eberhard-Karls-Universität zu Tübingen

vorgelegt von

Helmut Truckenbrodt

aus Freudenstadt

1968

DISSERTATIONSDRUCK -SCHÖN- München 23 · Belgradstraße 11

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

Dekan: Prof. Dr. Karl Peters
1. Berichterstatter: Prof. Dr. Martin Heckel
2. Berichterstatter: Prof. Dr. Otto Bachof

Tag der mündlichen Prüfung: 30. April 1968

MEINEN ELTERN

DANKBAR ZUGEEIGNET

INHALTSVERZEICHNIS

		Seite
Abkürzungsverzeichnis		IX
Literaturverzeichnis		XI
Einleitung		1
§ 1	Einführungsfälle und Problemstellung	3
	1. Zum Verhältnis von Erst- und Berichtigungsbescheid (Folgenanordnung)	3
	2. Zum Begriff "Neue Tatsachen" iS. § 222	4
	3. Zum Umfang der Berichtigungsveranlagung	5
	a) Aufrollung bekannter Tatsachen gem. § 222 I Ziff. 1 u. 2	5
	b) Aufrollung von Fehlern gem. § 222 I, Ziff. 1 u. 2	5
	c) Aufrollung gem. § 222 I, Ziff. 3 und 4	6
	4. Zum Gegenstand der Berichtigungsveranlagung	6
	5. Zur Frage der Berichtigungspflicht	7
	6. Zur Berichtigungsveranlagung gem. § 223	8
	7. Zur Berichtigungsveranlagung gem. § 224	8
§ 2	Rechtsanwendung	10
	1. Auslegung	10
	a) Methoden	11
	b) Wirtschaftliche Betrachtungsweise	12
	c) Verfassungskonforme Auslegung	14
	2. Lückenfüllung	15
	3. Gesetzesberichtigung	17
TEIL I:	Exegese des § 222	19
§ 3	Das Verhältnis von Erst- und Berichtigungsbescheid	19
	1. Rechtsprechung	19
	2. Schrifttum	20
	3. Stellungnahme	23
	a) Selbständigkeit der §§ 222 ff.	24
	b) Auswirkung auf den Erstbescheid	26
§ 4	Die Voraussetzungen der Berichtigungsveranlagung	29
	1. Neue Tatsachen	29
	a) Rechtsprechung und hL.	30
	b) Die Auslegung Vogels	32
	c) Auslegung	33
	d) Lückenfüllung	36
	e) Gesetzesberichtigung	37

2. Beweismittel 37
3. Bekanntwerden durch eine Betriebsprüfung 38
4. Fehler 38
5. Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörde 39

§ 5 Umfang der Berichtigungsveranlagung 41
1. Rechtsprechung 41
2. Schrifttum 43
3. Stellungnahme 45
a) Keine Differenzierung zwischen Ziff. 1/2 u. 3/4 45
b) Auslegungsergebnis: keine Gesamtaufrollung 46
c) Keine Gesamtaufrollung durch Lückenfüllung 49

§ 6 Gegenstand der Berichtigungsveranlagung 50
1. Rechtsprechung 50
2. Schrifttum 52
3. Die neue FGO 56
4. Einspruchsentscheidungen 59
5. Rechtsmittelentscheidungen 61
a) Bedeutung des Wiederaufnahmeverfahrens 61
b) Bedeutung der Fehlerberichtigung 65
c) Auswirkung der Präklusion 66

§ 7 Pflicht oder Ermessen zur Berichtigungsveranlagung? 69
1. Rechtsprechung und Schrifttum 69
2. Stellungnahme 70
a) Widerrufs- und Rücknahmegrundsätze 71
b) Fehlerhaftigkeit 72
c) Belastende und begünstigende Bescheide 73

Überleitung 75

TEIL II: Verfassungsrechtliche Prüfung 76

§ 8 Verfassungsmäßigkeit der Folgenanordnung in § 222 76
1. Die sog. Rechtskraft von Bescheiden 76
a) Terminologie 76
b) Unabänderbarkeit 78
c) Steuerbescheide 81
d) Stellungnahme 86
2. Grundsatz der Rechtssicherheit 88
a) Kompliziertheit und Unbestimmtheit des § 222 88
b) Vertrauensschutz 89

3. Verfassungsmäßigkeit der Folgenanordnung 90
a) Vollzug materialer Gerichtigkeit 90
b) Willkürverbot 91

§ 9 Verfassungswidrigkeit von Voraussetzungen des § 222? 93
1. Bedeutung der Pflichtverletzung über Treu und Glauben 94
2. Gewichtigkeit 95
3. Neue Tatsachen 97
a) Bedeutung des Betriebsprüfungsverfahrens 98
b) Willkürliche Durchbrechung der Rechtssicherheit 101
c) Gesetzesberichtigung 103
4. Die Lösung Vogels 104
5. Lösungsversuch 105

§ 10 Verfassungswidrigkeit der Gesamtaufrollung gem. § 222 I, Ziff. 1 und 2 108
1. Gleichheitssatz 110
2. Rechtssicherheit 111
3. Gesetzmäßigkeit der Verwaltung 112

§ 11 Verfassungswidrigkeit der Urteilsberichtigung gem. § 222 I, Ziff. 1 und 2 115

§ 12 Verfassungswidrigkeit der Berichtigungspflicht? 117

§ 13 Verfassungsmäßigkeit der Berichtigungsveranlagung gem. §§ 223, 224 118

Ergebnis 120
Ausblick 122
Lebenslauf

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

A.	Anmerkung
aA.	anderer Ansicht
aaO.	am angegebenen Ort
aF.	alte Fassung
AO	Reichsabgabenordnung
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts
AVG	Angestelltenversicherungsgesetz
BAG	Bundesarbeitsgericht
BayVerfGH	Bayerischer Verfassungsgerichtshof
BB	Der Betriebsberater
Bd.	Band
Bf. (in)	Beschwerdeführer (in)
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl I	Bundesgesetzblatt Teil I
BGH Z oder St	Bundesgerichtshof, amtliche Entscheidungssammlung in Zivil- oder Strafsachen
BStBl III	Bundessteuerblatt Teil III
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
DB	Der Betrieb
Diss.	Dissertation
DÖV	Die öffentliche Verwaltung
DStZ (A)	Deutsche Steuerzeitung (Ausgabe A)
DStZ (B)	Deutsche Steuerzeitung (Ausgabe B Eildienst)
DVBl	Deutsches Verwaltungsblatt
E	Entscheidungssammlung
Ef. (in)	Einspruchsführer (in)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fn.	Fußnote
FR	Finanzrundschau
GG	Grundgesetz
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	Handelsgesetzbuch
hL.	herrschende Lehre
hM.	herrschende Meinung
iS.	im Sinn

JöR	Jahrbuch des öffentlichen Rechts
JuS	Juristische Schulung
JZ	Juristenzeitung
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht
mE.	meines Erachtens
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
nrk.	nicht rechtskräftig
OFD	Oberfinanzdirektion
OVG	Oberverwaltungsgericht
RFH	Reichsfinanzhof
RG Z	Reichsgericht in Zivilsachen
RGBl I	Reichsgesetzblatt Teil I
rk.	rechtskräftig
Rn.	Randnummer
RStBl	Reichssteuerblatt
RVO	Reichsversicherungsordnung
Sp.	Spalte
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StPO	Strafprozeßordnung
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform (ab 1944)
StuW	Steuer und Wirtschaft
ua.	unter anderem (anderen)
Urt. v.	Urteil vom
UStDB	Umsatzsteuer-Durchführungsbestimmungen
VerwArch.	Verwaltungsarchiv
VerwRspr.	Verwaltungsrechtsprechung in Deutschland
VerwVerfG	Gesetz über das Verwaltungsverfahren der Kriegsopferversorgung
VGH	Verwaltungsgerichtshof
vgl.	vergleiche
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
ZPO	Zivilprozeßordnung

LITERATURVERZEICHNIS

Stand 30. März 1967

Ahrndsen, Dietmar und Sommerer, Manfred D., Die Assessorklausur aus dem Steuerrecht
in JuS 1965, 21 ff., 60 ff.

Bachof, Otto, Anmerkung zu dem BGH-Urt. v. 19.3.1953, III ZR 271/51
in JZ 1953, 411 ff.

- Auslegung gegen den Wortlaut und Verordnungsgebung contra legem
in JZ 1963, 697 ff.

- Verfassungsrecht, Verwaltungsrecht, Verfahrensrecht in der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts,
Bd. I, 3. Aufl. Tübingen 1966, Bd. II Tübingen 1967

Baring, Martin, Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts zum Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
in JöR, NF. Bd. 9 (1960), 93 ff.

Bartholomeyczik, Horst, Die Kunst der Gesetzesauslegung, Frankfurt am Main 1951

Becker, Enno, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, 7. Aufl., Berlin 1930

Becker, Enno-Riewald, Alfred-Koch, Carl, Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen, Kommentar, begründet von Enno Becker, bearbeitet von Alfred Riewald und Carl Koch, Bd. 1, 9. Aufl., Köln-Berlin-Bonn-München 1963

Bender, Bernd, Inhalt und Grenzen des Gebots der verfassungskonformen Gesetzesauslegung
in MDR 1959, 441 ff.

Berger, Emil, Der Steuerprozeß, München und Berlin 1954

Bernatzik, Edmund, Rechtsprechung und materielle Rechtskraft, Wien 1886

Boettcher, Ruth, Abgabenrecht als Teil des Verwaltungsrechts
in StuW 1962, 1 ff.

Bühler, Ottmar, Lehrbuch des Steuerrechts, I. Bd., Allgemeines Steuerrecht, Berlin 1927

Bühler, Ottmar-Strickrodt, Georg, Grundriß des Steuerrechts, Bd. I, Allgemeines Steuerrecht, begründet von Ottmar Bühler, 3. Aufl. bearbeitet von Georg Strickrodt, Wiesbaden 1960

Burmeister, Joachim, Die Verfassungsorientierung der Gesetzesauslegung - Verfassungskonforme Auslegung oder vertikale Normendurchdringung? Berlin und Frankfurt am Main 1966

Coester, Robert, Die Rechtskraft der Staatsakte, München und Leipzig 1927

Dürig, Günter, Anmerkung zum BVerfG-Beschl. v. 7.5.1953 1 BvL 104/52 in JZ 1953, 462 ff.

- Anmerkung zum BVerfG-Urt. v. 16.1.1957 1 BvR 253/56 in JZ 1957, 169 ff.

Eckardt, Wolf-Dieter, Die verfassungskonforme Gesetzesauslegung, Berlin 1964

Ehlers, Hans, Rechtsstaat und Gleichmäßigkeit der Besteuerung in StuW 1948, 925 ff.

Enneccerus, Ludwig-Nipperdey, Hans Carl, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, 1. Halbband, begründet von Ludwig Enneccerus, bearbeitet von Hans Carl Nipperdey, 15. Aufl., Tübingen 1959

Esser, Josef, Schuldrecht, 2. Aufl., Karlruhe 1960

Eyermann, Erich-Fröhler, Ludwig, Verwaltungsgerichtsordnung, Kommentar, 4. Aufl., München und Berlin 1965

Felix, Günther, Reformvorschlag zu § 222 AO in Steuer-Kongreß-Report 1965, 18 ff.

Forsthoff, Ernst, Verwaltungsrecht, 1. Bd., Allgemeiner Teil, 9. Aufl., München und Berlin 1966

Friedlaender, Kurt, Bericht über den 15. Fachkongreß der Steuerberater der Bundesrepublik Deutschland in StuW 1963, Sp. 743 ff.

- Wiederaufrollung des ganzen Falles im Steuerrecht in BB 1964, 1118 ff.

- Zulässigkeit und Bedeutung einer vorläufigen Veranlagung in BB 1964, 1417 ff.

- Der rechtsstaatliche Gedanke der Rechtssicherheit bei Berichtigungsveranlagungen nach § 222 Abs. 1 Ziff. 1 oder 2 AO - Ein Beitrag zur rechtswissenschaftlichen Auslegungslehre in Spitaler-Gedächtnisschrift, 57 ff.

Friedrich, Werner, Grenzen der Berichtigung rechtskräftiger Steuerbescheide in FR 1958, 5 ff.

Görg, Hubert-Müller, Klaus, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Neuwied und Berlin 1966

Haak, Volker, Normenkontrolle und verfassungskonforme Gesetzesauslegung des Richters, Bonn 1963

Habscheid, Walther J., Der Streitgegenstand im Zivilprozeß und im Streitverfahren der freiwilligen Gerichtsbarkeit, Bielefeld 1956

Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II, 2. Aufl., herausgegeben von Wilhelm Gerloff und Fritz Neumark, Tübingen 1952

Hartz, Wilhelm, Die Auslegung von Steuergesetzen, Inhalt und Grenzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, Herne 1956

- Steuergerichte und Verfassung
in Spitaler-Gedächtnisschrift, 89 ff.

Haueisen, Fritz, Die Rücknahme fehlerhafter Verwaltungsakte
in NJW 1954, 1425 ff.

- Der Widerruf fehlerfreier Verwaltungsakte
in NJW 1955, 1457 ff.

- Zur Frage der Rücknahme fehlerhafter Verwaltungsakte
in NJW 1958, 1661 ff.

- Betrachtungen über die Rücknahme fehlerhafter Verwaltungsakte
in DVBl 1959, 228 ff.

- Anmerkung zum BVerwG-Urt. v. 7.9.1960 VI C 22/58
in JZ 1961, 428 ff.

Hensel, Albert, Steuerrecht, 3. Aufl., Berlin 1933

Hermstädt, Horst, Die Wiederaufrollung des ganzen Falls
in StuW 1963, Sp. 145 ff.

Hübschmann, Walter-Hepp, Ernst-Spitaler, Armin, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, Finanzgerichtsordnung und den Nebengesetzen, Bd. II, §§ 202-227 bearbeitet von Armin Spitaler, ab Lieferung 42 von Armin Spitaler und Heinz Paulick, 1. - 5. Aufl., Köln 1951-1965

Jellinek, Walter, Verwaltungsrecht, 3. Aufl., Berlin 1931

Jesch, Dietrich, Auslegung gegen den Wortlaut und Verordnungsgebung contra legem
in JZ 1963, 241 ff.

Kalthoff, R., Berichtigungsveranlagungen nach § 222 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 AO und neue Tatsachen von einigem Gewicht
in FR 1963, 311 ff.

Keller, Adolf, Die Kritik, Korrektur und Interpretation des Gesetzeswortlauts, Winterthur 1960

Kimminich, Otto, Rücknahme und Widerruf begünstigender Verwaltungsakte
in JuS 1965, 249 ff.

Klein, Franz, Gleichheitssatz und Steuerrecht, Köln 1966

Klein, Friedrich, Zum Problem der materiellen Rechtskraft von Steuerverwaltungsakten, insbesondere von Steuerbescheiden
in VerwArch. 1940, Bd. 45, 49 ff.

Kloß, R., Rechtskraft in Steuersachen
in StuW 1925, Sp. 13 ff., 217 ff.

Kruse, Heinrich Wilhelm, Steuerrecht, I. Allgemeiner Teil, München und Berlin 1966

Kühn, Rolf, Zum gegenwärtigen Stande der materiellen Rechtskraftwirkung (Unabänderbarkeit) von Entscheidungen und Verfügungen in Steuersachen
in StuW 1942, Sp. 89 ff.

- Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 8. Aufl., Stuttgart 1966

Larenz, Karl, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, Berlin-Göttingen-Heidelberg 1960

Laule, Gerhard, Der Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) in der Rechtsprechung der Steuergerichte, Düsseldorf 1961

Leibholz, G.-Rinck, H., Grundgesetz, Kommentar an Hand der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts unter Mitwirkung von K. Helberg, 2. Aufl., Köln 1966

Loppuch, Der Einfluß neuer Tatsachen auf das Urteil im Anfechtungsprozeß
in DVBl 1951, 243 ff.

Lüke, Gerhard, Der Streitgegenstand im Verwaltungsprozeß,
in JuS 1967, 1 ff.

Maassen, Die Rückwirkung einer geläuterten Rechtsauslegung und der Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen
in BB 1961, 541 ff.

von Mangoldt, Hermann-Klein, Friedrich, Das Bonner Grundgesetz, Kommentar, begründet von Hermann von Mangoldt, Bd. I, 2. Aufl., neu bearbeitet von Friedrich Klein, Berlin und Frankfurt am Main 1957

Mattern, Gerhard-Meßmer, Kurt, Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen, Kommentar, Bonn (1964)

Maunz, Theodor-Dürig, Günter, Grundgesetz, Kommentar, Bd. I, 2. Aufl., München und Berlin 1964 - 1966

Menger, Christian-Friedrich, Höchstrichterliche Rechtsprechung zum Verwaltungsrecht
in VerwArch. Bd. 52, 305 ff.

Meyer-Arndt, Lüder, Anmerkung zum BVerfG-Beschluß v. 4.11.1965 2 BvR 91 und 274/64
in BB 1966, 313 ff.

Michel, Helmut, Die verfassungskonforme Auslegung
in JuS 1961, 274 ff.

Mittenzwei, Wolfgang, Die Fehlerberichtigung nach § 222 Abs. I Ziff. 3 u. 4 AO, Düsseldorf 1964

Müffelmann, Herbert, Die objektiven Grenzen der materiellen Rechtskraft steuergerichtlicher Urteile, Berlin 1965

Müller, Hans Karl, § 222 AO: Neuaufrollung oder beschränkte Berichtigung?
in StuW 1960, Sp. 545 ff.

Niemann, Grenzen der Rechtskraft im Steuerrecht
VerwArch. Bd. 40, 135 ff.

Niemann, Ursula, Bericht über die Podiumsdiskussion betreffend die Wiederaufrollung des ganzen Steuerfalles nach Betriebsprüfungen
in StbJb 1963/64, 531 ff.

- Der Beitrag Spitalers zur Lehre von der Auslegung der Steuergesetze
in Spitaler-Gedächtnisschrift, 9 ff.

Niemeyer, Gisela, Der Gegenstand des Verfahrens bei der Anfechtung von Steuerbescheiden, Düsseldorf 1962

Ossenbühl, Fritz, Zum Problem der Rücknahme fehlerhafter begünstigender Verwaltungsakte
in DÖV 1964, 511 ff.

Oswald, Franz, Wie kann der Pflichtige eine Betriebsprüfung oder eine aufsichtsbehördliche Nachprüfung durchsetzen und damit die Voraussetzungen schaffen für eine Berichtigung zu seinen Gunsten nach § 222 AO Ziff. 2 und 4?
in StuW 1956, Sp. 631 ff.

Paulick, Heinz, Auslegung und Rechtsfortbildung im Steuerrecht
in Spitaler-Gedächtnisschrift, 165 ff.

- Steuervereinbarungen und Vergleiche im Steuerrecht - BVerwG E 8, 329
in JuS 1966, 21 ff.

Redeker, Konrad-von Oertzen, Hans Joachim, Verwaltungsgerichtsordnung, Kommentar, 2. Aufl., Stuttgart 1965

Rosenberg, Leo, Die Präklusionswirkung von Urteilen
in Süddeutsche JZ 1950, Sp. 313 ff.

- Lehrbuch des deutschen Zivilprozeßrechts
9. Aufl., München und Berlin 1961

Schack, Friedrich, Die verfassungskonforme Auslegung
in JuS 1961, 269 ff.

Scheuffler, Die Konsumtion (ne bis in idem) im Abgabenverfahren
in StuW 1940, Sp. 243 ff.

Schmidt-Bleibtreu, Bruno/Klein, Franz, Steuerrecht unter Verfassungskontrolle - die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in Finanz- und Steuersachen, Herne und Berlin 1966

Schönke, Adolf-Schröder, Horst, Strafgesetzbuch, Kommentar, begründet von Adolf Schönke, fortgeführt von Horst Schröder, 12. Aufl., München und Berlin 1965

Schüle, Adolf, Treu und Glauben im Verwaltungsrecht
in VerwArch. Bd. 38, 399 ff.

- Koalitionsvereinbarungen im Lichte des Verfassungsrechts, Tübingen 1964

Seifert, Helmut, Gesellschaftssteuer bei der GMBH und Co.
in BB 1963, 1330 ff.

Spitaler, Armin, Die Auslegungsregeln des Steuerrechts
in StbJb 1949, 267 ff.

Spitaler, Armin, Die Einschränkung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in StbJb 1962/63, 405 ff.

Spitaler-Gedächtnisschrift: Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis, herausgegeben von Gerhard Thoma und Ursula Niemann, Köln 1965

Stern, Klaus, Anmerkung zum BVerfG-Beschluß v. 11. 6. 1958 I BvL 149/52 in NJW 1958, 1435

Strassl, Arthur, Umfang und Wirkung der materiellen Rechtskraft steuergerichtlicher Entscheidungen in StuW 1964, Sp. 229 ff.

Thiel, Rudolf, Die Berichtigungsveranlagung gem. § 222 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 AO in FR 1958, Beilage zu Nr. 23

- Die Zulässigkeit von Berichtigungsveranlagungen auf Grund einer zweiten Betriebsprüfung in FR 1959, 201 ff.

Thoma, Gerhard, Zur Berichtigungsveranlagung im Sinne des § 222 AO in StbJb 1952, 207 ff.

Tipke, Klaus, Falsche Auskunft - Verstoß gegen Treu und Glauben oder Amtspflichtverletzung? in DStZ (A) 1958, 28

- Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und Treu und Glauben in StuW 1958, Sp. 737 ff.

- Anmerkung zum BFH-Urt. v. 22. 7. 1960 III 95/59 U in FR 1961, 73 f.

- Für und wider die Wiederaufrollung nach § 222 AO in FR 1963, 476 ff.

- An den Grenzen der Rechtssicherheit im Steuerverfahrensrecht in Steuer-Kongreß-Report 1965, 204 ff.

- Gesamtaufrollung nicht verfassungswidrig in FR 1966, 66 ff.

- Zum steuerrechtlichen Thema des 46. Deutschen Juristentages in FR 1966, 363 ff.

Tipke, Klaus - Kruse, Heinrich Wilhelm, Reichsabgabenordnung und Nebengesetze, Kommentar, 2. Aufl., Köln ab 1965

Truckenbrodt, Helmut, Erlaubt das GG die Besteuerung stiller Reserven bei Enteignungen?
in DB 1967, 527 ff.

Ule, Carl Hermann, Verwaltungsprozeßrecht, 4. Auflage, München und Berlin 1966

Vogel, Klaus, Die Berichtigungsveranlagung, Köln 1959

- Verwaltungsrecht und Allgemeines Abgabenrecht
in DVBl 1962, 435 ff.

- Der Verwaltungsrechtsfall, 5. Aufl., Berlin und Frankfurt am Main 1966

- Empfiehlt sich eine Anpassung der Vorschriften über Berichtigung und Änderung von Steuerbescheiden an das Allgemeine Verwaltungsrecht, und welche sonstigen Reformen sind auf diesem Gebiet in Betracht zu ziehen?
in Verhandlungen des 46. Deutschen Juristentages 1966, Bd. I (Gutachten) Teil 5, München und Berlin 1966

Wacke, Gerhard, Gegenstand und Rechtskraft bei der verwaltungsgerichtlichen Klage
in AöR Bd. 79 (NF. 40), 1953/54, 158 ff.

von Wallis, Hugo, Anmerkung zum BFH-Urt. v. 22.7.1960 III 95/59 U
in FR 1961, 53

- Anmerkung zum BFH-Urt. v. 21.10.1960 III 2/59
in FR 1961, 138

Weissenborn, Hans-Ulrich, Berichtigen ja, aber nur soweit die neue Tatsache reicht!
in FR 1959, 122 ff.

Woerner, Lothar, Die Zurücknahme, Änderung und Ersetzung von Verfügungen der Steuerverwaltungsbehörden, Stuttgart 1965

Wolff, Hans J., Verwaltungsrecht I, 6. Aufl., München und Berlin 1965

- Verwaltungsrecht III, München und Berlin 1966

Ziemer, Herbert, Die Neuordnung der Finanzgerichtsbarkeit
in BB 1965, 957 ff.

Ziemer, Herbert - Birkholz, Hans, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, München und Berlin 1966

Zitzlaff, Die Gleichmäßigkeit der steuerlichen Behandlung, insbes. bei Berichtigungsveranlagungen
in DStZ (A) 1951, 386 ff.

EINLEITUNG

Die §§ 222 - 224 AO regeln das Institut der sog. Berichtigungsveranlagung. Danach können die wichtigsten Steuerbescheide unabhängig von den Bestimmungen über die Zurücknahme, Änderung oder Ersetzung von Verwaltungsakten der Finanzbehörden aufgehoben werden. Trotz formell abgeschlossenem Verfahren kann so ein Besteuerungssachverhalt zur erneuten und ergänzenden Beurteilung der Veranlagungsstelle gebracht werden. Das Ergebnis ist meist eine Nachbesteuerung.

Finanzämter, Steuerberater und Finanzgerichte sind mit den Berichtigungsvorschriften tagtäglich befaßt. So könnte man meinen, daß die Anwendung der §§ 222 ff. hinreichend geklärt sei. Trotz umfangreicher Literatur und zahlreicher Entscheidungen ist dies aber nicht der Fall. Vielmehr ist die Rechtsprechung, insbesondere zu § 222 so stark differenziert, daß sie infolge "uferloser Kasuistik ... jede Orientierungskraft vermissen läßt" (Kruse, 177).

Wie stark dieser Mangel empfunden wird, zeigt das Thema der steuerrechtlichen Arbeitsgemeinschaft des 46. Deutschen Juristentages (Essen 1966): "Empfiehlt sich eine Anpassung der Vorschriften über Berichtigung und Änderung von Steuerbescheiden an das Allgemeine Verwaltungsrecht, und welche sonstigen Reformen sind auf diesem Gebiet in Betracht zu ziehen?" Obwohl damit vor allem die Regelung de lege ferenda angesprochen wird, ergeben sich daraus auch für das geltende Recht insofern Hinweise, als dessen Schwäche aufgezeigt wird; das für die Arbeitsgemeinschaft vorgelegte Gutachten und die Thesen der Referenten sind daher, soweit erforderlich, bei den jeweiligen Paragraphen eingearbeitet. Die Ergebnisse der Verhandlungen werden im Schlußkapitel anhangweise mitgeteilt.

Die vorliegende Arbeit versucht, in Teil I eine dogmatisch befriedigende Auslegung des § 222 AO, als der wichtigsten Berichtigungsvorschrift, zu entwickeln. An Hand ausgewählter Urteile wird in die Problematik von fünf besonders umstrittenen Fragenkreisen eingeführt. Es sind dies

- das Verhältnis von Erst- und Berichtigungsbescheid (Folgenanordnung);
- der Begriff der "Neuen Tatsachen" i. S. § 222;
- die Frage der Gesamtaufrollung;
- die "Urteilsberichtigung" und
- die Berichtigungspflicht.

Eine eingehende Behandlung dieser Fragen gebietet den Verzicht auf eine kommentarhaft vollständige Darstellung des ganzen Berichtigungsrechts; umso größere Bedeutung kommt der Methodik der Rechtsanwendung zu, die in § 2 zusammen-

fassend dargestellt wird. Bei der Exegese des § 222 werden zur Beantwortung der Frage nach dem Verhältnis von Erst- und Zweitbescheid, abweichend von den bisher vertretenen Meinungen, neue Wege gegangen. Zum Begriff der "Neuen Tatsachen" und der Gesamtaufrollung wird unter Berücksichtigung der historischen und systematischen Methode ein restriktives Auslegungsergebnis erzielt. Die Argumentation um die Berichtigung von Rechtsmittelentscheidungen hat die ab 1.1. 1966 gültige FGO v. 6.10.1965 besonders zu berücksichtigen. Schließlich wird die Berichtigungspflicht daraufhin geprüft, ob sie vom Legalitätsprinzip gefordert wird.

In Teil II wird das Auslegungsergebnis zu den fünf Fragenkreisen bzw. die einschlägige Rechtsprechung des BFH einer verfassungsrechtlichen Überprüfung unterzogen. Hier ist zum Problem der Folgenanordnung vorab zu entscheiden, ob der Erstveranlagung irgendeine (verfassungsrechtlich schützbare) Beständigkeit zukommt. Bei den "Neuen Tatsachen" ist zu fragen, ob sie bei der Verwaltungspraxis des modernen Betriebsprüfungsverfahrens überhaupt noch Berichtigungsschranken darstellen. Gesamtaufrollung, "Urteilsberichtigung" und Berichtigungspflicht - die vom BFH bejaht werden - erfordern eine Auseinandersetzung mit der einschlägigen höchstrichterlichen Rechtsprechung.

An dieser Stelle möchte ich nicht versäumen, meinem hochverehrten Lehrer, Herrn Professor Dr. Adolf Schüle, meinen leider verspäteten Dank zu sagen für die Annahme und vielfältige Förderung dieser Arbeit; nach seinem viel zu frühen Ableben (4.5.1967) hat Herr Professor Dr. Martin Heckel die Dissertation freundlicherweise übernommen, wofür ich sehr dankbar bin.

Herrn Professor Dr. Dr. Kuno Barth, Wirtschaftprüfer und Steuerberater in Mannheim bin ich für die Hinweise auf die Problematik des Betriebsprüfungsverfahrens verpflichtet, und Herrn Dr. Kuno Ziegler, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in Reutlingen danke ich für zahlreiche Hinweise aus der Praxis, sowie für sonstige Förderung.

§ 1
EINFÜHRUNGSFÄLLE UND PROBLEMSTELLUNG

1. Zum Verhältnis von Erst- und Berichtigungsbescheid (Folgenanordnung):

Die Bfin wurde durch rechtskräftige Bescheide zu den Aufbringungsleistungen 1927 - 1930 herangezogen. Dabei entsprach das zugrunde gelegte Betriebsvermögen im wesentlichen den Vermögenserklärungen, in denen die Betriebsgrundstücke mit den Bilanzwerten von insgesamt 2,9 Mio RM angesetzt waren.

Bei einer 1930 durchgeführten Betriebsprüfung ergab sich dann bei unveränderten Grundstückswerten ein etwas höheres Vermögen, weshalb das Finanzamt gemäß § 222 I Ziff. 1 [1] die Aufbringungsleistungen erhöhte. Hiergegen legte die Bfin Berufung ein.

Das FG hob mit rechtskräftig gewordenem vorläufigem Bescheid [2] die Berichtigungsveranlagungen auf, um die Sache zur erneuten Veranlagung an das Finanzamt zurückzuverweisen, weil die Bewertung der Grundstücke nicht den Bewertungsvorschriften entspreche.

Die Bfin verlangte daraufhin die vom Finanzamt abgelehnte Neubewertung und beantragte Herabsetzung der Aufbringungsleistungen gemäß § 222 I Ziff. 2, da sich ein geringerer Wert der Grundstücke ergeben werde. Da die Berufung gegen den ablehnenden Bescheid abgewiesen wurde, erhob die Bfin Rechtsbeschwerde [3].

Nachdem das FG die Nachforderung abgelehnt hatte, ergibt sich die Frage, ob die Aufbringungsleistungen nach dem Erstbescheid oder nach dem - um die Erhöhung verminderten - Berichtigungsbescheid erhoben werden. Wenn durch den Berichtigungsbescheid de. Erstbescheid aufgehoben wird, so kann die Frage nur im letzteren Sinn beantwortet werden. Das würde aber voraussetzen, daß der Berichtigungsbescheid bei erfolgreicher Anfechtung tatsächlich nur insoweit aufgehoben

---

1) §§ ohne Bezeichnung sind solche der Reichsabgabenordnung v. 22.5.1931 (RGBl I, S. 161).

2) Nach der Finanzgerichtsordnung v. 6 10.1965 (BGBl, S. 1477) wäre dies nicht mehr möglich. Früher war das Rechtsmittelverfahren eine Fortsetzung des Veranlagungsverfahrens.

3) RFH-Urt. v. 10.10.1935 III A 94/34 in RStBl 1935, 1411 f.

wird, als die Erhöhung reicht. Es ist jedoch fraglich, ob sich diese Folgerung aus § 234 [4] ableiten läßt, da er nach seinem Wortlaut nur das Anfechtungsrecht des Steuerpflichtigen beschränkt, aber nichts über das Schicksal des Berichtigungsbescheids aussagt. Der RFH untersuchte im Ausgangsfall diese Frage nicht, sondern begnügte sich mit dem Hinweis auf § 234.

Der BFH [5] vertritt - über die Ausführungen des RFH im Einführungsfall hinausgehend - die Ansicht, daß mit Aufhebung des Berichtigungsbescheids der Erstbescheid wieder in Kraft trete; denn aus § 234 gehe hervor, daß der Erstbescheid eine fortdauernde Wirkung habe. Demgegenüber machte die Revision geltend, daß mit Erlaß des Berichtigungsbescheids der Erstbescheid ersatzlos und endgültig aus der Welt geschafft worden sei. Steuerbescheide seien Verwaltungsakte und daher keiner partiellen Rechtskraft fähig; das bestimme auch § 234 nicht.

2. Zum Begriff "Neue Tatsachen" i.S. § 222

Die Bfin wurde für 1951 - 1955 endgültig und rechtskräftig zur Körperschaftsteuer veranlagt. Dabei wurden die erklärten Besteuerungsunterlagen unverändert übernommen. Anläßlich einer Betriebsprüfung wurden für 1953 rd. DM 1.000, für 1955 rd. DM 1.500 aktiviert und eine Rückstellung von DM 3.000 gestrichen. U. a. wegen dieser Positionen wurde der Gewinn neu ermittelt und Steuer nachgefordert [6].

Gemäß § 222 I Ziff. 1 kann beim Vorliegen neuer Tatsachen innerhalb der Verjährungsfrist Steuer nachgefordert werden. Gegen diese Regelung ist im Interesse der Steuergerechtigkeit im Grundsatz nichts einzuwenden. Problematisch ist jedoch die Bestimmung dessen, was unter neuen Tatsachen zu verstehen ist. Das FG hat im Ausgangsfall neue Tatsachen angenommen und somit die Berichtigungsveranlagung zugelassen. Nun wird es aber Meinungsverschiedenheiten darüber, ob und in welcher Höhe Aktivierungen oder Rückstellungen zulässig sind, immer geben, so daß neue Tatsachen praktisch immer aufgedeckt werden können.

---

4) Vgl. jetzt §§ 232 I AO, 42 I FGO.

5) BFH-Urt. v. 30.5.1963 V 86/60 U in BStBl III 1963, 342.

6) FG Münster, Urt. v. 18.12.1959 I b - 314 - 318/57 in EFG 1960, 281 ff. (nrk.).

3 Zum Umfang der Berichtigungsveranlagung

a) Das Finanzamt veranlagte den Bf für die Jahre 1952 - 1954, indem es Arbeitgeberbeiträge für eine Pensionskasse in Höhe von je DM 1.350, DM 1.800 und DM 1.800 als Sonderausgaben anerkannte. Durch eine fernmündliche Rückfrage bei der Veranlagung 1955 stellte sich heraus, daß die Beiträge in den Jahren 1952 - 1954 pauschal versteuert worden waren. Daraufhin berichtigte das Finanzamt die betreffenden Bescheide, indem es die Sonderausgaben entsprechend kürzte.

Den Bescheid für 1954 berichtigte es auch insofern, als DM 586 für den Nutzungswert der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus zugerechnet wurden. Diese Nutzung war in den Vorjahren schon bekannt gewesen, wurde aber nicht veranlagt, weil der Betrag unter DM 600 lag, und der Bf nur Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit hatte. 1954 bezog der Bf aber auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit, so daß bei der Erstveranlagung die Berücksichtigung des Nutzungswerts irrtümlich unterblieben war.

Der Bf wendete sich gegen die Berichtigung aller drei Jahre, weil keine neuen Tatsachen vorliegen würden, sondern dem Finanzamt aus den Jahren vor 1952 die pauschale Versteuerung durch den Arbeitgeber des Bf bekannt gewesen sei.

FG und BFH stellten sich demgegenüber auf den Standpunkt, daß neue Tatsachen gegeben seien, da die Einkommensteuererklärungen für 1952 - 1954 die pauschale Versteuerung nicht erkennen ließen [7].

Es ist fraglich, ob beim Vorliegen dieser neuen Tatsachen auch der Nutzungswert der Wohnung im Einfamilienhaus als schon früher bekannte Tatsache mit berücksichtigt werden kann. Der BFH bejahte dies im Anschluß an den RFH [8], so daß die Berichtigung auch zur Nachversteuerung der früher bekannten, aber übersehenen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung führte.

b) Eine GmbH wurde für die Jahre 1951 - 1955 rechtskräftig zur Körperschaftsteuer veranlagt. Bei einer 1957 durchgeführten Betriebsprüfung wurden

---

7) BFH-Urt. v. 5.12.1958 VI 296/57 S in BStBl III 1959, 86.

8) RFH-Urt. v. 18.10.1932 I A 222/32 in RStBl 1932, 958 ff.
Leitsatz 2: "Werden durch eine .... BP neue Tatsachen von einigem Gewicht festgestellt ..., so ist bei der Berichtigungsveranlagung auch eine dem Finanzamt bekannt gewesene Tatsache zu berücksichtigen."

für die einzelnen Jahre geringfügig Aktivierungen über insgesamt DM 6.500 vorgenommen. Insofern lagen neue Tatsachen vor. Darüber hinaus beanstandete der Prüfer aber die Höhe der für die Geschäftsführer vorgenommenen Pensionsrückstellungen, sowie deren Gehälter und Tantiemen. Ein Teil der dafür aufgewendeten Beträge wurde als verdeckte Gewinnausschüttung betrachtet und gemäß § 222 I, Ziff. 1 nachversteuert. 9)

Unter dem Gesichtspunkt der Gesamtaufrollung hat der BFH diese Berichtigungsveranlagung gebilligt, so daß beim Vorliegen neuer Tatsachen die gesamte Veranlagung auch in rechtlicher Hinsicht überprüft werden kann. Vom Wortlaut des § 222 I Ziff. 1 wird diese Handhabung aber nicht zwingend vorgeschrieben.

c) Der Einheitswert zweier Grundstücke A und B des Bf wurde durch Berichtigungsbescheid auf insgesamt DM 237.800 festgestellt, wobei das Finanzamt beim Grundstück A irrtümlich von einer Fläche von 300 qm und bei B von 215 qm ausging. Auf Anordnung der OFD wurde dieser Fehler gemäß § 222 I, Ziff. 4 mit einer Flächenaufteilung von 259 bzw. 256 qm zu einem Einheitswert von nunmehr insgesamt DM 228.000 berichtigt. Der Bf begehrte eine Herabsetzung über den Berichtigungsgrund hinaus, weil aus anderen Gründen die Bewertung zu hoch sei. 10)

Nach dem Grundsatz der Gesamtaufrollung wäre der Antrag des Bf begründet. Der BFH vertrat jedoch die Ansicht, daß bei der Fehlerberichtigung gemäß § 222 I Ziff. 3 und 4 die Nachveranlagung nur insoweit erfolgen dürfe, als der Fehler reicht. Wenn man dieser Auslegung folgen will, so bleibt zu fragen, warum bei der Aufdeckung neuer Tatsachen gemäß § 222 I Ziff. 1 und 2 etwas anderes gelten soll.

4. Zum Gegenstand der Berichtigungsveranlagung

Gegen die einheitlichen Gewinnfeststellungen bei einer OHG (Bfin) für 1925 und 1926 hatten Rechtsmittel geschwebt. Die Entscheidungen des FG ergingen am 30.9.1927 und am 18.7.1928 und wurden rechtskräftig.

Auf Grund einer im Februar 1929 durchgeführten Betriebsprüfung ergaben sich neue, mit den Feststellungen im früheren Rechtsmittelverfahren nicht

9) BFH-Urt. v. 5.6.1962 I 95 u. 110/60 S in BStBl III 1963, 100 ff.
10) BFH-Urt. v. 22.2.1957 III 314/56 U in BStBl III 1957, 128.

in Zusammenhang stehende Tatsachen, auf Grund deren die Gewinne gemäß § 212 II AO 1919 [11] neu festgesetzt wurden. [12]

Diese Berichtigung ist problematisch, weil hier über die Erstbescheide durch Urteil entschieden worden war. Die Revision machte daher geltend, daß die Neufestsetzung der Gewinne wegen der Entscheidungen des FG unzulässig sei. Der RFH ist dem nicht gefolgt. Unter Hinweis auf ein früheres Urteil [13] wird ausgeführt, daß durch eine rechtskräftige Rechtsmittelentscheidung die Anwendung des § 212 III AO 1919 auf den gleichen Tatbestand, wie er Gegenstand der Entscheidung gewesen ist, ausgeschlossen wird; nicht aber die Anwendung des § 222 II, wenn es sich um einen anderen Tatbestand handelt, und von der rechtlichen Entscheidung nicht abgewichen wird.

5. Zur Frage der Berichtigungspflicht

Der Betriebsprüfer hatte bei der Bfin für das Geschäftsjahr 1931/32 eine Anzahl Debitoren als voraussichtlich uneinbringlich auf das Delkrederekonto genommen. Dadurch änderte sich das Betriebsergebnis von RM 1.248 Gewinn in RM 354.532 Verlust. Dementsprechend hat das Finanzamt auch veranlagt.

Die Bfin verlangt im Rechtsmittelverfahren die Berichtigungsveranlagung auch für die zwei vorhergehenden, bereits rechtskräftig veranlagten Geschäftsjahre, da der vom Prüfer festgestellte Minderwert der Debitoren schon in den vorhergehenden Jahren bestanden habe. [14]

Im Fall des § 222 I, Ziff. 2 zeigt sich die Problematik der Berichtigungspflicht, weil hier die Verwaltung zu einer ihr ungünstigen Veranlagung gezwungen wird, ohne daß dies in § 222 I vorgeschrieben wäre. Umgekehrt ist bei der begünstigenden Nachveranlagung nur der Steuerpflichtige an der Berichtigung interessiert. Dem trägt der RFH im Ausgangsfall Rechnung, indem er von der Berichtigungspflicht des Finanzamts ausgeht und dem Steuerpflichtigen einen darauf gerichteten Anspruch zuerkennt. [15]

---

11) Entspricht § 222 I AO 1931.

12) RFH-Urt. v. 20.5.1931 VI A 687/30 in RStBl 1931, 481.

13) RFH-Urt. v. 25.3.1927 II A 66/27 in Bd. 21, 85.

14) RFH-Urt. v. 26.9.1935 VI A 500/35 in RStBl 1935, 1459.

15) Der RFH führt aaO, 1459 r., 3. Abs. interessanterweise noch aus, daß für den Fall der Berichtigung gemäß § 222 I Ziff. 1 etwas anderes gelten könnte. Damit wird der Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen angesprochen.

6. Zur Berichtigungsveranlagung gemäß § 223

Eine Steuerpflichtige betrieb den Import und Export u. a. von Ölen und Fetten. Sie kaufte im Herbst 1954 eine Ware, die in der Rechnung als "Acidulated Palmoil Soapstock" bezeichnet war. Vom Zolldeklaranten war die Ware als "Palmfettsäure" angemeldet worden, während der Zollbevollmächtigte der Steuerpflichtigen die Ware am 24. 12. 1954 als "Neutralisationspaste (Soapstock) aus Palmölfettsäure" erklärte. Das Zollamt fertigte nach Entnahme einer Probe zur Untersuchung die Ware antragsgemäß nach Zolltarifnummer 1517-A abgabenfrei zum freien Verkehr ab.

Nachdem die Ware zwischenzeitlich zum größten Teil verkauft war, ergab sich aus dem Untersuchungsergebnis v. 13. 4. 1955, daß es sich um ein Fettsäuregemisch der Tarifnummer 1510-A gehandelt hatte.

Mit Steuerbescheid v. 9. 5. 1955 setzte das Zollamt die Eingangsabgaben mit DM 27. 810, 85 fest und forderte diesen Betrag nach. [16]

Der BFH entschied im Ausgangsfall, daß die Steuer nachgefordert werden kann, wobei allerdings auch darauf abgestellt wurde, daß die Steuerpflichtige die ursprüngliche Freistellung mit verschuldet hatte. [17] Die weite Fassung des § 223 bedeutet, daß der Steuerpflichtige bei den einschlägigen Abgaben vor Nachforderungen bis zum Ablauf der Verjährungsfrist nicht geschützt ist. Es ist zu prüfen, ob dem nicht ein schutzwürdiges Interesse des Steuerpflichtigen an der Beständigkeit des einmal erlassenen Verwaltungsakts entgegensteht.

7. Zur Berichtigungsveranlagung gemäß § 224

Eine Firma bezog Kunststoffknöpfe aus Italien. Ihr Zolldeklarant hatte am 18. 11. 1958 dem Zollwertfestsetzungsbeamten zwar mitgeteilt, daß auf die Ware Preisnachlässe gewährt worden waren, konnte aber deren Gründe im einzelnen nicht angeben. Auch hatte die Beschau keine wertmindernden Umstände ergeben, weshalb der Zoll vom Rechnungswert ohne Abzüge ermittelt wurde. Der Zollbescheid erwuchs in Rechtskraft.

Mit Schreiben v. 18. 3. 1959 beantragte die Firma, den Zollwert neu festzusetzen, da die Preisnachlässe zu Unrecht nicht zollmindernd berücksich-

16) BFH-Urt. v. 28. 10. 1958 VII 185/57 U in BStBl III 1959, 11 ff.
17) BFH aaO, 13 (sub IV., 3).

tigt worden seien, obwohl der Deklarant hierauf hingewiesen hatte. [18]

Die Problematik des § 224 besteht darin, daß die Steuerrückforderung von einer Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörde abhängig gemacht wird, während es eine solche Voraussetzung bei der Nachforderung gemäß § 223 nicht gibt. Dies ist bedenklich, weil es im Ermessen der erhebenden Behörde steht, ob sie der Aufsichtsbehörde vorlegen will. [19]

Bei den §§ 223 und 224 ist die gesetzliche Anordnung eindeutig und vollständig. Der klare Wortlaut des § 223 ermöglicht die Aufhebung des Erstbescheids, ohne die Nachforderung an formelle Voraussetzungen zu knüpfen; und § 224 stellt für die Rückforderung von Abgaben das Erfordernis der Fehleraufdeckung durch die Aufsichtsbehörde auf. Hier besteht nur die Möglichkeit, die Zulässigkeit einer solchen Regelung verfassungsrechtlich zu prüfen (Teil II).

Die für § 222 in den Einführungsfällen aufgezeigten Fragen machen es erforderlich, zunächst den Anwendungsbereich der Vorschrift zu ermitteln. Es ist daher vorab die Methode der Rechtsanwendung zusammenfassend darzustellen.

---

18) FG Freiburg Urt. v. 30. 6. 1959 I 30/59 in EFG 1960, 171 ff. (rk.).

19) Vgl. Mattern-Meßmer, § 224, A 1763.

§ 2
RECHTSANWENDUNG

Zur Anwendung einer Norm ist u. a. [1] deren Sinn durch Auslegung zu ermitteln. Dabei kann sich ergeben, daß das Gesetz eine Lücke oder eine Unrichtigkeit enthält, die eine über die Auslegung hinausgehende Tätigkeit erfordern; dabei wird die Lückenfüllung als ergänzende, die Gesetzesberichtigung als abändernde Rechtsfindung bezeichnet. [2] Diese Methoden der Rechtsanwendung werden zusammenfassend auch als Auslegung i. w. S. bezeichnet, [3] während im folgenden unter Auslegung nur die Ermittlung der Normaussage verstanden wird. [4]

1. Eine besondere steuerrechtliche Auslegungslehre gibt es nicht. Das Ziel der Auslegung kann daher mit der ganz h. M. darin gesehen werden, nicht beim Wortlaut stehenzubleiben, sondern den Sinn einer Vorschrift aufzudecken (sog. Willensinterpretation). [5] Auf die Auslegung kann deshalb auch dann nicht verzichtet werden, wenn der Wortlaut klar und eindeutig ist, [6] denn sie muß sich der "möglichen Unechtheit, Unrichtigkeit und Unvollkommenheit eines Wortlauts jederzeit bewußt" [7] sein.

Zur Erreichung dieses Ziels bieten sich verschiedene Auslegungsmethoden an, von denen einige den Sinngehalt der Norm nach dem historischen Willen des Gesetzgebers (so die ältere subjektive Theorie), andere nach dem im Gesetz objektivierten Willen bestimmen. [8]

Der Theorienstreit ist in seiner praktischen Auswirkung überholt. In zunehmendem Maß wird versucht, den richtigen Kern beider Theorien zu erfassen. [9]

---

1) Neben der Sachverhaltsermittlung und der Subsumtion.

2) Vgl. Enneccerus-Nipperdey, 336 ff.; Kruse, 55 ff. (61/62).

3) Ein anderer, weiterer Auslegungsbegriff wird im Anschluß an die sog. progressive Rechtsfindungsmethode von Eckhardt, 18 und 30 vertreten.

4) 5) Vgl. Enneccerus-Nipperdey, 324 f.

6) Außer man vertritt einen so engen Auslegungsbegriff, wie er bei Eckardt, 17/18 referiert wird.

7) Keller, 87.

8) Vgl. zum Theorienstreit die Übersicht bei Enneccerus-Nipperdey, 324 ff.

9) Larenz, 238; Wolff, Bd. I, 127; Eckardt, 29 ff.
Die Lösung bei Eckardt, 30 bezieht in den Problembereich allerdings auch die Rechtsfindung mit ein. Dies ist vom Standpunkt des hier vertretenen Auslegungsbegriffs nicht möglich.
Wie hier: Enneccerus-Nipperdey, 326 und Fn 6.

Auch hat Bartholomeyczik auf einen Umstand aufmerksam gemacht, der in der Auslegungslehre bislang zu wenig Beachtung fand. "Der Grad dieser Ehrfurcht (scil.: vor dem Wortlaut) kann allerdings verschieden sein, je nachdem ob es sich um das BGB oder irgendein Kriegsnotgesetz handelt, welches das Tempo seiner Entstehung als Kainszeichen auf der Stirne trägt." [10] Verwertet man diesen Hinweis, so wird man gerade beim Gegenstand der vorliegenden Arbeit dem Wortlaut des § 222 keine überragende Bedeutung beimessen können. [11]

a) Die Methoden der Auslegung wurden bei der Auseinandersetzung mit den Auslegungstheorien zum Teil schon erwähnt; es wird abgestellt auf den Wortlaut (philologische Interpretation), den Sinn und Zweck des Gesetzes (teleologische Interpretation) und den Willen des historischen Gesetzgebers (historische Interpretation). Eine weitere, wichtige Methode ist die sog. systematische Auslegung, die die spezifische Bedeutung einzelner Begriffe, den Aufbau des Gesetzes und schließlich die Gesamtrechtsordnung berücksichtigt. Damit sind bereits die vier wichtigsten Auslegungsmethoden genannt. Sie werden von allen Autoren, [12] die einer vermittelnden Auslegungstheorie zuneigen, verwendet. [13]

Larenz [14] entwickelt ein Auslegungsschema, das mit der philologischen und systematischen Methode beginnt und die historische Interpretation vor der teleologischen aufführt; ähnlich Kruse [15] mit der Reihenfolge philologische, systematische, teleologische und historische Interpretation. Wolff [16] betont demgegenüber mit der h.M. die teleologische Auslegung als das wohl wichtigste Kriterium.

Bei dieser Aufstellung ist zu beachten, daß sie keine starre Rangfolge bedeutet, sondern zunächst alle Kriterien bei der Auslegung heranzuziehen sind [17] und

---

10) Bartholomeyczik, 190.

11) Zur übereilten Redaktion der AO: Becker, Einleitung. Kruse, 59.

12) Vgl. Wolff, 127 ff.; Larenz, 258; Kruse, 58 ff.; Spitaler in StbJb 1949, 267 ff.

13) Wolff unterscheidet aaO noch die logische, komparative und genetische Interpretation; Larenz aaO differenziert zwischen dem allgemeinen und dem besonderen im Gesetz verwendeten Sprachgebrauch, sowie der subsidiären Heranziehung objektiv teleologischer Kriterien.

14) aaO, 258.

15) aaO, 58 ff.

16) aaO, 128.

17) Wolff, 127.

sich erst im Einzelfall entscheidet, welche Methode anzuwenden ist. [18] Für die Auslegung des § 222 werden dabei die subjektiven Methoden der historischen und teleologischen Interpretation von erhöhter Bedeutung sein, da die Abgabenordnung nicht als ein sorgfältig redigiertes Gesetz angesehen werden kann. Die Schilderung Enno Beckers [19] über den Werdegang der AO warnt vor einer Überschätzung des Wortlauts. [20]

b) Die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist in § 1 II StAnpG als Auslegungsprinzip besonders aufgeführt. Dabei wird oft nicht gehörig unterschieden zwischen Abs. 2 und 3 der Bestimmung. Abs. 3 betrifft nur die Sachverhaltswürdigung und gehört nicht in die Auslegungslehre. [21] Abs. 2 ist hingegen sedes materiae der sog. wirtschaftlichen Betrachtungsweise. [22] Damit wird vor einer Überbewertung des Wortlauts gewarnt und die Auslegung nach den Rechtsgedanken des Gesetzes, in dem die auszulegende Vorschrift steht, vorgenommen. Soll also die wirtschaftliche Betrachtungsweise einer formalistischen Auslegung entgegenwirken, [23] so ist damit im Grund kein zusätzliches Auslegungskriterium gegeben, sondern es wird von Gesetzes wegen die besondere Bedeutung einer bestimmten, der teleologischen Interpretation hervorgehoben.

So verstanden wurde die wirtschaftliche Betrachtungsweise lange Zeit überschätzt und überbeansprucht. [24] Sie konnte nicht dazu dienen, um die aus dem bürger-

---

18) Spitaler in StbJb 1949, 267 ff. (273): "Es kommt genügend häufig vor, daß ein gewichtiges Argument einer unteren Stufe ein etwas schwächliches Argument einer höheren Stufe aus dem Felde schlägt." Ähnlich: Burmeister, 52 ff.

19) s.o. A 11.

20) So auch Kruse, 59.

21) Kruse, 66 ff. und insb. Ahrndsen und Sommerer in JuS 1965, 60 ff. (62).

22) Dazu insbes. Kruse, 63 ff.

23) Mattern-Meßmer, § 1 StAnpG, A 2601.

24) Spitaler, in StbJb 1962/63, 405 ff. (419): "Es (scil.: das Steuerrecht) kann zwar durch § 1 Abs. 2 StAnpG verlangen, daß die wirtschaftliche Bedeutung i.S. der wirtschaftlichen Tragweite bei der Auslegung der Steuergesetze berücksichtigt werde. Den Sinn und Zweck, den nun aber die gesetzlichen Bestimmungen einmal haben, kann § 1 Abs. 2 StAnpG nicht verändern. Ein allgemeines, die Regeln der Auslegungslehre beeinflussendes und modifizierendes Prinzip ist dem § 1 Abs. 2 StAnpG nicht zu entnehmen." Spitaler beschränkt damit das Anwendungsgebiet der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf ein Wertungsprinzip bei der Tatsachenwürdigung. Dem

lichen Recht entlehnten Begriffe im Steuerrecht anders auszulegen; [25] denn die wirtschaftliche Betrachtungsweise darf nicht zu einer einseitig fiskalischen Betrachtungsweise führen. [26] Wenn allerdings in der Terminologie eines Steuergesetzes ein Begriff erkennbar in einem anderen als dem herkömmlichen zivilrechtlichen Sinn gebraucht wird, ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise geeignet, dieser Besonderheit Rechnung zu tragen. [27] Es dürfte deshalb zu weit gehen, den § 1 StAnpG für überflüssig zu halten. [28] Gegenüber der früheren Überbewertung muß jetzt vor einer Unterschätzung des Prinzips der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gewarnt werden. Wenn im Interesse der Einheit der Rechtsordnung und damit der Rechtssicherheit das Steuerrecht zunehmend vom allgemeinen Verwaltungsrecht [29] und vom bürgerlichen Recht [30] her interpretiert wird, so gelangen damit neue Elemente in das Steuerrecht (z.B. die zivilrechtliche Gestaltungsfreiheit). So wird auch im Hinblick auf das steuerrechtliche Verbot des Mißbrauchs bürgerlich-rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten (§ 6 StAnpG) die wirtschaftliche Betrachtungsweise eine gewisse Bedeutung behalten. [31]

Für das Steuerrecht wurde mitunter behauptet, daß Treu und Glauben als Auslegungsmittel zu berücksichtigen sei. [32] Hiergegen wird im neueren Schrifttum [33] mit Recht Stellung genommen. Auch wenn die Gültigkeit dieses Grund-

---

Fortsetzung der Fußnote 24) von Seite 12:
entsprechen die Beispiele, die Niemann in Gedächtnisschrift für Spitaler, 25 unf Fn 59 anführt: die Umtauschmüllerei, Mietkaufverträge, Beurteilung eines Vorgangs als einheitlichen oder mehrfachen selbständigen Leistungsaustausch.

25) Zu dieser früher umstr. Frage vgl. Kruse, 65.

26) Mattern-Meßmer, § 1 StAnpG, A 2613.

27) Beispiel aus Kruse, 66: "Übereignung" i.S. §§ 116 I AO, 11 Nr. 1 und 2 StAnpG umfaßt auch die Abtretung.

28) So Hartz, 28 ff.

29) Tipke-Kruse, S. XXIX f. der Einführung;
Ruth Boettcher in StuW 1962, 1 ff.
vgl. auch das Vorwort bei Kruse, aaO.

30) Niemann aaO, 25.

31) Vgl. die Anwendungsgruppen bei Kruse, 69 ff.

32) Übersicht bei Vogel, Berichtigungsveranlagung, 15 ff.
vgl. auch Wolff, Bd. I, 131 (c, 2.).

33) Vogel, Berichtigungsveranlagung, 16 ff.
Mattern-Meßmer, § 222, A 1652.

satzes für das öffentliche Recht zu bejahen ist, [34] so kann doch rechtstechnisch Treu und Glauben nur als Einwendung berücksichtigt werden, [35] was voraussetzt, daß über das Bestehen eines Anspruchs zunächst (durch Auslegung) entschieden wird.

c) Durch die sog. "verfassungskonforme Auslegung" soll die Nichtigerklärung einer Norm vermieden werden, wenn sie im Einklang mit der Verfassung ausgelegt werden kann. Sie ist richtiger Ansicht nach nur ein Auslegungsbehelf unter anderen [36] und wird von der modernen Doktrin im Ergebnis [37] zutreffend der systematischen Auslegung zugerechnet. So verstanden ist die Bezeichnung "verfassungskonforme Auslegung" wenig glücklich, da sie mehr verspricht, als diese Methode im Rahmen systematischer Auslegung leisten kann. Der Begriff ist zudem irreführend; denn es handelt sich dabei gerade nicht um einen typisch verfassungsrechtlichen Auslegungsbehelf, wie von Mangoldt-Klein [38] annehmen.

Die Voraussetzungen [39] wurden im Anschluß an das Urteil des BayVerfGH v. 13.2.1952 [40] vom BVerfG in ständiger Rechtsprechung [41] dahin formuliert,

---

34) Forsthoff, 162 ff.
Vogel, Berichtigungsveranlagung, 16 mit Fn 76, 77;
die Bedenken bei Schüle in Verw. Arch. Bd. 38, 399 ff., (400) gelten insbesondere auch für das Steuerrecht als Eingriffsverwaltungsrecht.

35) Grundlegend die dogmatische Erfassung bei Esser, 99 ff.

36) Menger in Verw. Arch. Bd. 52, 313;
Schüle, Koalitionsvereinbarungen, 84 Fn. 145 warnt vor einer unkritischen Anwendung des Prinzips, ohne den Anwendungsbereich und die dogmatische Begründung zu prüfen.

37) So Eckhardt, 14, Fn. 18; Haak, 269;
wohl auch Enneccerus-Nipperdey, 325 Fn. 5;
aA: Dürig, JZ 1953, 463 und Burmeister, 62 ff.

38) Einl. IV 8; die Verfasser sprechen von dem "Grundsatz der normerhaltenden Verfassungs-Anwendung durch eine möglichst verfassungskonforme Auslegung der zu kontrollierenden ... Norm ..., einen Grundsatz, der zwar nicht die Auslegung des Grundgesetzes selbst, aber doch eine hochbedeutsame Auslegungsfrage im Bereich der Anwendung des Grundgesetzes betrifft."
So auch Stern in NJW 1958, 1435.

39) Vgl. außer den bisher Genannten:
Bender in MDR 1959, 441 ff.; Schack in JuS 1961, 269 ff.; Michel in JuS 1961, 274 ff.; Eckardt, 37 ff.

40) Vf3 - V - 51 in DÖV 1952, 373 f.

41) Übersicht in Maunz-Dürig, Art. 20, A 67, Fn 2.

daß bei nicht eindeutiger Normaussage im Zweifel diejenige Auslegung zu bevorzugen sei, die mit der Verfassung in Einklang steht. In späteren Entscheidungen [42] wird die Anwendung dahin präzisiert, daß in den Fällen, in denen sich der Wille des Gesetzgebers aus dem Wortlaut eindeutig ergebe, dieser nicht durch verfassungskonforme Auslegung verfälscht werden dürfe.

Das Anwendungsgebiet wird mitunter auf nachkonstitutionelle Gesetze mit dem Hinweis darauf beschränkt, daß die Übereinstimmung mit dem Grundgesetz nur bei diesen habe geprüft werden können. [43] Eckardt [44] konnte demgegenüber nachweisen, daß das Prinzip verfassungskonformer Auslegung auch für vorkonstitutionelle Gesetze gilt. Dies ergibt sich einmal aus dem favor-legis-Gedanken; zum anderen durften auch in der Weimarer Republik die Gesetze nicht verfassungswidrig sein. [45] Für vorkonstitutionelle Gesetze gilt daher ebenfalls der Grundsatz verfassungskonformer Auslegung. [46]

2. Die Lückenfüllung oder ergänzende Rechtsfindung greift ein, wenn das Gesetz solche Lücken aufweist, daß auf eine Frage keine bestimmte Rechtsfolge angeordnet ist. [47] Dies ist der Fall beim Schweigen des Gesetzes überhaupt oder bei zwei sich widersprechenden und daher sich aufhebenden Bestimmungen.

Die Schließung dieser Lücken hat nach dem Sinnzusammenhang des Gesetzes und nach dem hypothetischen Willen des Gesetzgebers zu erfolgen. [48] Dazu stehen verschiedene logische Schlußverfahren [49] zur Verfügung, deren wichtigste die

---

42) ab E 8, 28 ff. (34); 8, 71 ff. (77 f.).

43) Bender in MDR 1959, 442;
Michel in JuS 1961, 275.

44) aaO, 40 ff., insbesondere Fn 19.

45) Schon damals nahmen die Gerichte das Prüfungsrecht für sich in Anspruch;
Nachweise bei
Eckardt, 11 und Fn 2.

46) So auch Eckardt, 41 und Fn 19;
aA: Burmeister, 130 (18.).

47) Vgl. die Darstellung bei Enneccerus-Nipperdey, 336 ff. und
Kruse, 61 ff.

48) Enneccerus-Nipperdey, 339;
Kruse, 62.

49) Übersicht bei Wolff, 129.

Gesetzes- und Rechtsanalogie, der Umkehrschluß, sowie die argumenta a maiore ad minus, a minore ad maius und a fortiori sind.

Lediglich hinsichtlich der Analogie wird für das Steuerrecht eine Einschränkung gemacht. Kruse [50] begründet dies im Anschluß an Hensel mit dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung, [51] wonach eine Steuerpflicht nur insoweit gegeben ist, als sie durch Gesetz [52] bestimmt ist. Diese Folgerung ergibt sich für die Eingriffsverwaltung, zu der auch das Steuerrecht gehört, bereits aus dem übergeordneten Gesichtspunkt des Gesetzesvorbehalts, wonach Eingriffe in Eigentum und Freiheit nur insoweit zulässig sind, als die gesetzliche Ermächtigung reicht. [53] Hieraus ergibt sich einerseits, daß nur die belastende, nicht die begünstigende Analogie verboten ist. [54] Zum anderen folgt daraus aber auch, daß nicht nur die belastende Analogie, sondern jede, die Steuerpflicht verschärfende ergänzende Rechtsfindung unzulässig ist. [55]

Das eigentliche Gebiet der zulässigen Lückenschließung liegt daher in der Abwicklung des Steuerschuldverhältnisses, wo bei gegebener Steuerpflicht das "Wie" der Besteuerung fraglich ist. Hierbei ist jedoch zu beachten, daß die Erkennt-

---

50) aaO, 62.

51) So auch RFH 6, 298 f;
FG Hamburg, Urt. v. 30.1.1962 IV 98/61 G-H in EFG 1962, 519 (nrk.);
FG Hamburg, Urt. v. 20.6.1962 V 149/61 (III) in EFG 1963, 164 (rk.).

52) Kruse, 39 weist im Anschluß an Hensel darauf hin, daß nur Gesetze im formellen Sinn und autonome Satzungen ausreichen. So auch Maunz-Dürig, Art. 20, Rn. 124.

53) Vgl. Wolff, Bd. I, 143;
Maunz-Dürig, Art. 20, Rn 126 ff. u. Fn 1;
Forsthoff, 114 und Fn 3,4.

54) Hingegen ist die extensive Auslegung zulässig; so für das Strafrecht Enneccerus-Nipperdey, 340 Fn 25;
aA: Paulick in Spitaler-Gedächtnisschrift, 165 ff. (189 f.) unter Berufung auf RFH, BFH und BVerfG. Die Entscheidung des BVerfG in E 7, 95 ist m.E. zutreffend. Mit der Ablehnung der analogen Anwendung des Art. 103 II GG für das Steuerrecht ist aber nicht gesagt, daß der Vorbehalt des Gesetzes auch der extensiven Auslegung entgegenstehe. Versteht man die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung als Ausprägung des Gesetzesvorbehalts, so muß nicht mit Paulick aaO, 190/91 die Analogie schlechthin, sondern nur insoweit ausgeschlossen werden, als durch sie in Eigentum eingegriffen, d.h. der Bürger belastet wird.

55) durch argumenta a fortiori et a minore ad maius.

nisse des allgemeinen Verwaltungsrechts subsidiär auch im Steuerrecht gelten. [56] Zu ihrer Übernahme bedarf es also nicht der Analogie. Sie ist überdies auch nicht zulässig, da bei Existenz einer subsidiären Bestimmung keine Lücke vorliegt.

3. Von Gesetzesberichtigung oder abändernder Rechtsfindung wird gesprochen, wenn der Gesetzgeber einen bestimmten Fall zwar geregelt hat, das Gesetz jedoch eine Unrichtigkeit enthält, so daß es unanwendbar ist und sich dadurch eine Lücke ergibt. [57] Vor allem im Steuerrecht [58] wurde dieser Fragenkreis unter dem Gesichtspunkt der "Auslegung gegen den Wortlaut" erörtert. [59] Eigentlich handelt es sich aber weder um Auslegung noch um Lückenfüllung, [60] weshalb zutreffender von Gesetzes- oder Normberichtigung gesprochen wird. [61] Nicht zugestimmt werden kann auch den Versuchen, die Zulässigkeit der Normberichtigung für das Steuerrecht auf § 1 II StAnpG zu stützen. [62]

Nach Enneccerus-Nipperdey [63] erfordert die abändernde Rechtsfindung einmal, daß ein Fall vom Gesetz zwar erfaßt wird, dies aber vom Gesetzgeber nicht erkannt wurde oder vernünftigerweise anders geregelt worden wäre; zum anderen hat sich die Berichtigung an den eigenen Grundgedanken des Gesetzes zu orientieren. Etwas anderes soll nur gelten, wenn die Wertung des Gesetzes durch neues Recht schlechthin überholt ist; hier hat die Rechtsfortbildung nach dem neuen Wertmaßstab zu erfolgen. In allen diesen Fällen wird die Gesetzesberichtigung jedoch ausgeschlossen, wenn und soweit die Rechtssicherheit entscheidend dagegen spricht.

In einer zusammenfassenden Darstellung von Paulick [64] wird im Anschluß an

---

56) Für entsprechende Anwendung: Woerner, 3 und Fn 11, 13 und 14.

57) Enneccerus-Nipperdey, 344 ff.;
Kruse, 62.

58) Vgl. aber auch Bachof in JZ 1963, 697 ff.

59) Paulick, aaO, 167 ff.;
Kruse, 62.

60) M.E. besteht nur dann eine Lücke im Gesetz, wenn es von Anfang an keine einschlägige Bestimmung enthält.

61) So Eckardt, 46 ff.;
aA: Paulick in Spitaler-Gedächtnisschrift, 174 ff.

62) Vgl. Kruse, 62.

63) aaO, 346.

64) aaO, 176 f.

Spitaler und Weinsheimer der Versuch unternommen, die zulässigen Fälle der Normberichtigung in Gruppen kasuistisch zu erfassen. Dabei wird unterschieden: ob das Ergebnis der Auslegung dem Willen des Gesetzes widerspricht; ob es der wirtschaftlichen Vernunft widerspricht; ob es der sozialen Vernunft widerspricht; ob ein Wandel der dem Gesetz zugrunde liegenden objektiv-teleologischen Wertungen eingetreten ist; ob ein Redaktionsversehen oder schließlich ein Motivirrtum dem Gesetzgeber unterlaufen ist.

Der BFH [65] hat die abändernde Rechtsfindung anerkannt, wenn die wortgetreue Gesetzesanwendung zu einem wirtschaftlich unsinnigen Ergebnis führen würde. [66] Diese Formulierung ist allerdings ebenso bedenklich wie die Aufzählung bei Paulick, wonach ein Verstoß gegen die wirtschaftliche oder soziale Vernunft die Gesetzesberichtigung ermöglichen soll. Die Berichtigung kann immer nur als ultima ratio eingreifen. Für das Steuerrecht ergibt sich eine weitere Einschränkung des Anwendungsbereichs dadurch, daß ebenso wie bei der Lückenfüllung auch bei der Gesetzesberichtigung der Vorbehalt des Gesetzes nicht die Schaffung belastender Tatbestandsmerkmale erlaubt. [67]

---

65) Bescheid v. 5.2.1953 und
Urt. v. 16.4.1953 IV 206/52 U in BStBl III 1953, 166 ff.
" " 7.5.1957 I 285/56 U " " III 1957, 264 ff.
" " 12.12.1957 IV 10/57 U " " III 1958, 154 ff.
" " 30.11.1960 VII 55/59 U " " III 1961, 151 ff.

66) Kritik bei Jesch in JZ 1963, 243 f.

67) Vgl. oben A 50 - 55.

TEIL I
EXEGESE DES § 222

§ 3
DAS VERHÄLTNIS VON ERST- UND BERICHTIGUNGSBESCHEID

Die im Eingangsbeispiel angeführte Entscheidung des RFH vom 10.10.1935 [1] und das BFH-Urt. v. 30.5.1963 [2] zeigen, daß es bei der Aufhebung des Berichtigungsbescheides fraglich ist, ob der Erstbescheid außer Kraft tritt. Das hängt im Ergebnis davon ab, wie stark sich die Berichtigungsveranlagung auf die mit dem Erstbescheid abgeschlossene Veranlagung auswirkt.

1. Die Rechtsprechung hat sich mit dem Problem in dem angedeuteten Umfang noch nicht befaßt. Die wenigen einschlägigen Entscheide beschränken sich auf die Frage nach der Besteuerungsgrundlage, wenn der Berichtigungsbescheid ganz oder teilweise aufzuheben ist. Der RFH stellte in seinem Urteil vom 10.10.1935 entscheidend auf § 234 AO 1931 [2a] ab und meinte damit begründen zu können, daß bei Aufhebung der Berichtigungsveranlagung der Berichtigungsbescheid nur insoweit unwirksam werde, als der Steuerpflichtige anfechten konnte, soweit also gegenüber dem Erstbescheid eine Erhöhung festgesetzt worden war. Das würde konsequenterweise zur Folge haben, daß Besteuerungsgrundlage im Ausgangsfall nicht mehr der Erstbescheid, sondern der Berichtigungsbescheid, soweit er keine Erhöhung beinhaltet, ist.

Das BFH-Urt. vom 30.5.1963 konnte die Lösung des RFH schon deshalb nicht übernehmen, weil hier der Berichtigungsbescheid im ganzen aufgehoben worden war. Trotz der insoweit begründeten Angriffe der Revision stellte jedoch auch der BFH zunächst auf § 234 ab, der gleichsam das Ergebnis festlegte: keine Unterschreitung der im Erstbescheid ausgesprochenen Steuer. Der BFH mußte daher zu dem Ergebnis kommen, daß der Erstbescheid noch wirksam war.

---

1) S. o. § 1, A 3.

2) V 86/60 U in BStBl III 1963, 342.

2a) Entspricht §§ 232 I AO, 42 I FGO.

2. Im Schrifttum befaßt sich eine Gruppe mit der Abgrenzung der §§ 222 ff. von den §§ 92 ff., eine andere mit terminologischen Fragen, denen bei der Begriffsverwirrung im Steuerrecht besondere Bedeutung zukommt. [3]

Hensel [4] meinte einmal, die Abgrenzung der Berichtigungsvorschriften von den §§ 92 ff. werde "niemals gelingen". Tatsächlich ist diese Frage bis heute in Einzelheiten umstritten. [5]

Vielfach wird die Meinung vertreten, die §§ 222 ff. würden die §§ 92 ff. nur ergänzen und gehörten daher sachlich zu diesem Normenkomplex. [6] Demgegenüber betont Vogel [7] entschieden die besondere Bedeutung, insbesondere von § 222. So auch Kruse, [8] der die äußerliche Trennung der "Widerrufsvorschriften" allerdings nur historisch erklärt, indem er auf die Absicht Beckers hinweist, der die im Veranlagungsverfahren ergehenden Steuerbescheide den Urteilen annähern wollte und - Kormann folgend - deren Aufhebung nur nach den Grundsätzen des Wiederaufnahmeverfahrens regeln wollte.

Im Anschluß an Becker, [9] Kühn [10] und Spitaler [11] vertritt Vogel die Meinung, daß in §§ 92 II und 94 I nur der bereits erlassene Steuerbescheid selbst abgeändert wird, während es in § 222 darum gehe, "daß neben den alten Steuerbescheid, der formell aufrechterhalten wird, ein neuer, berichtigender, selbständiger Steuerbescheid tritt." [12]

Damit sieht Vogel das Wesen der §§ 222 ff. darin, daß neben den unabänderbar gewordenen Erstbescheid ein selbständiger zweiter treten könne, um Steuern nachzufordern oder herabzusetzen. Die Funktion des § 222 bestehe darin, die gemäß § 223 weitgehende Möglichkeit der Steuernachforderung zu beschränken,

---

3) Neben den spezifischen Begriffen der AO werden zunehmend auch die Begriffe des allgemeinen Verwaltungsrechts verwendet.
4) Steuerrecht, 132.
5) Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 222 A 2 und 2h;
Kruse, 178.
6) Mattern-Meßmer, § 222, A. 1644;
wohl auch Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 222 A 2.
7) Berichtigungsveranl., 9.
8) aaO, 178.
9) aaO, § 212, A 2.
10) aaO, § 222, A 1.
11) in Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 222, A 2 h.
12) Berichtigungsveranlagung, 9; Müller in StuW 1960, Sp. 557;
zum praktischen Unterschied vgl. oben § 3 a.E. und Fn 39, 40.

indem bei den sog. Veranlagungssteuern zur Berichtigungsveranlagung bestimmte Voraussetzungen aufgestellt werden.

"Während also die §§ 92 ff. den Bescheid in seinem formellen Bestand schützen, garantiert § 222 AO den Bescheid in seinem materiellen Gehalt ... Berichtigungsveranlagung ... ist danach die an bestimmte Voraussetzungen gebundene Berichtigung eines förmlichen Bescheides über die Steuerpflicht ... unter Aufrechterhaltung seines formellen Bestandes durch einen neuen, selbständigen Bescheid." 13)

Vogel kommt mit diesen Ausführungen das Verdienst zu, die eigenständige Bedeutung der §§ 222 ff. wieder betont zu haben. Vor allem nimmt er Stellung zu der hier interessierenden Frage des Schicksals des Erstbescheids. Das Ergebnis blieb allerdings nicht unwidersprochen.

Mattern-Meßmer 14) meinen: "Die Auffassung von Kühn, ... Vogel ... und Müller ..., neben den formell bestehen bleibenden Erstbescheid trete ein neuer, berichtigender, selbständiger Bescheid, der den ursprünglichen nur materiell kraftlos mache, soweit er dem neuen entgegenstehe, ist methodisch verfehlt und hat keine praktischen Konsequenzen; Änderung eines Bescheides, von der das Gesetz spricht, ist technisch Aufhebung des alten Hoheitsaktes, der damit seiner formellen und materiellen Wirkung entkleidet wird, und Neuregelung des Falles." Diese Ausführungen stimmen überein mit dem Ausgangspunkt bei Mattern-Meßmer, wonach die §§ 222 ff. eigentlich die §§ 92 ff. nur ergänzen und daher sachlich zu diesen gehören. Aber daraus ergibt sich nicht, daß sich bei der von Vogel vertretenen Selbständigkeit der §§ 222 ff. auch dessen Folgerungen hinsichtlich des Erstbescheids ergeben müßten.

Woerner 15) bezieht sich zwar zunächst auf Vogel, wenn er ausführt, daß gemäß § 94 Abs. I Ziff. 2 die Zurücknahme und Änderung eines Bescheids in demselben Verfahren erfolge, während nach §§ 222 ff. der Berichtigungsbescheid in einem neuen Verfahren ergehe. Diese Zusammenfassung geht aber insoweit über die bei Vogel gegebene Definition hinaus, als die Bedeutung des neuen Verfahrens herausgestellt wird. Woerner äußert sich in diesem Zusammenhang allerdings nicht zu der Frage, ob der Erstbescheid neben dem Zweitbescheid bestehen bleibt. An anderer Stelle 16) führt er jedoch aus, daß die sog. Berichtigungsveranlagung gemäß § 222 als Änderung anzusehen sei. Da bei der Änderung der Erstbescheid nur dem Inhalt nach modifiziert wird, kann

---

13) Vogel, Berichtigungsveranlagung, 10/11.
14) aaO, § 222, A. 1644.
15) aaO, 28.
16) aaO, 1 und Fn. 3.

daraus geschlossen werden, daß auch Woerner nicht von der Existenz zweier Bescheide nach erfolgter Berichtigungsveranlagung ausgeht. So muß auch Kruse [17] verstanden werden, der in der Berichtigung eine bloße Änderung, d.h. die Abänderung ein und desselben Bescheides sieht.

Woerner [18] äußert aber Bedenken gegen die Unterscheidung der §§ 92 ff. und 222 ff. danach, ob die Änderung in einem oder zwei Verfahren erfolge, da dies nicht den Kern der Sache treffe. "Es werden dabei die Folgerungen übersehen, die sich aus dem Begriff der formellen Rechtskraft ergeben." Ein bestimmtes Verfahren endige immer mit dem Eintritt der formellen Rechtskraft; nun könne aber gemäß § 94 I Ziff. 2 eine Änderung auch nach eingetretener Unanfechtbarkeit, eine Berichtigung gemäß § 222 unter bestimmten Voraussetzungen schon vorher erfolgen. Daraus ergebe sich, daß auch bei den §§ 92 ff. die Änderung in einem zweiten Verfahren erfolgen könne, während dies bei §§ 222 ff. nicht unbedingt erforderlich sei.

Unter Bezugnahme auf Mattern-Meßmer und Woerner hat Vogel im Gutachten für den 46. Deutschen Juristentag [19] neuerdings seine frühere Ansicht ausdrücklich aufgegeben. Es bestehe kein Anlaß, zwischen der Berichtigung gemäß § 94 und § 222 dogmatisch zu unterscheiden. Vielmehr sei § 222 als lex specialis zu § 94 zu begreifen. "Sowohl durch eine Berichtigung nach § 94 wie durch eine Berichtigung nach §§ 222 ff. AO wird jeweils der ursprüngliche Bescheid in seinem formellen Bestande betroffen." [20]

Auch in begrifflicher Hinsicht ist zwischen §§ 92 ff. und §§ 222 ff. zu unterscheiden. In §§ 92 ff. werden die Begriffe Zurücknahme, Änderung und Ersetzung gebraucht. Die Bedeutung dieser termini kann als für das Steuerrecht gesichert angesehen werden. [21] Dasselbe gilt für den Begriff der Berichtigungsveranlagung (oder kurz Berichtigung) i.S. §§ 222 ff. [22] Der Begriff der Berichtigung wird im Steuerrecht z.T. aber auch als Oberbegriff für alle Fälle der Abänderung von Steuerverwaltungsakten benützt. [23] Und neuerdings wird von Kruse [24] aus dem allgemeinen Verwaltungsrecht der Begriff Widerruf als Oberbegriff eingeführt und der Begriff Änderung, weil er in § 222 verwendet wird, mit Berichtigung oder

---

17) aaO, 179.
18) aaO, 28.
19) S. 14 ff.
20) Vogel, Gutachten, 16.
21) vergl. die gute Darstellung bei Woerner, 1 ff. mit Definitionen.
22) Er ist zwar inhaltlich schwer zu bestimmen, wird aber für §§ 222 ff. reserviert.
23) So auch Woerner, 1/2.
24) aaO, 179; Tipke-Kruse, § 93 A. 5.

Ersetzung gleichgestellt. [25]

3. Eine Stellungnahme ist zunächst zur Begriffsbildung erforderlich. Für Zurücknahme, Änderung und Ersetzung kann weder "Widerruf" noch "Berichtigung" als gemeinsamer Oberbegriff gewählt werden, weil Widerruf im allgemeinen Verwaltungsrecht nur die Aufhebung rechtmäßiger Verwaltungsakte bezeichnet. [26] Die Berichtigung aber hat einen noch engeren, ganz spezifischen Anwendungsbereich: die inhaltliche Verbesserung bloßer Unrichtigkeiten der Willensäußerung (§ 92 II). [27] Deshalb ist auch die (abkürzende) Bezeichnung "Berichtigung" für §§ 222 ff. nicht glücklich. Nur mit diesem Vorbehalt ist der eingeführte Begriff Berichtigungsveranlagung zu gebrauchen. Zutreffender wäre es, von "Zweitveranlagung" zu sprechen und den gem. §§ 222 ff. zu erlassenden Bescheid als Zweitbescheid zu bezeichnen. [28] Dann wäre auch von der Terminologie her sichtbar, daß es sich bei den §§ 222 ff. nicht um eine bloße

---

25) So Kruse, 179 für die Gleichsetzung von Berichtigung = Änderung; mit Hinweis auf den Sprachgebrauch der Finanzämter: Ersetzung = Berichtigung.

26) Anders Wolff, Bd. I, 313 f.

27) Forsthoff, 216 Fn. 1 setzt sich mit Bezug auf das Steuerrecht für eine restriktive Fassung des Berichtigungsbegriffs ein, den er nur anwenden will, "wenn der Verwaltungsakt als solcher inhaltlich bestehen bleibt und lediglich immanente Unrichtigkeiten beseitigt werden. Die Berichtigung erfolgt deshalb auch grundsätzlich in der Form eines zusätzlichen Verwaltungsaktes, des Berichtigungsbescheides."

28) Im folgenden sollen der Verständlichkeit wegen keine neuen Begriffe verwendet werden. Der vorgeschlagene Begriff "Zweitbescheid" ist jedoch nicht nur zutreffender als "Berichtigungs"bescheid, sondern auch besser als "Neuveranlagung" (§ 212 AO 1919) und "Nachveranlagung" (§ 94 III AO 1931); denn abgesehen von den bekannten systematischen Bedenken gegen "Neuveranlagung" (vgl. etwa Mattern-Meßmer, § 222, A. 1666) könnte dieser Begriff den falschen Eindruck entstehen lassen, daß die Ergebnisse der Erstveranlagung bedeutungslos sind, während umgekehrt "Nachveranlagung" der Bedeutung der Zweitveranlagung nicht gerecht wird.
Die vorgeschlagene Bezeichnung hätte auch den Vorteil, daß der ursprüngliche Bescheid konsequenterweise als "Erstbescheid" bezeichnet werden könnte, während weitere Berichtigungsveranlagungen zu einem Dritt-, Viert- usw. -Bescheid führen würden. Von einer Berichtigung des berichtigten Berichtigungsbescheides müßte dann nicht mehr gesprochen werden. Auch hinsichtlich der Berichtigungsfeststellung könnte von einer Zweitfeststellung bzw. von einem Zweitfeststellungsbescheid gesprochen werden.

Zurücknahme, Änderung, Ersetzung oder Berichtigung ieS. des Bescheides handelt. [29] Sucht man nach einem gemeinsamen Oberbegriff für diese Maßnahmen nach §§ 92 ff., so kommt m.E. nur "Aufhebung" oder "Abänderung" in Frage. [30]

In sachlicher Hinsicht lassen sich die Äußerungen im Schrifttum danach unterscheiden, ob nur zur Selbständigkeit der §§ 222 ff. gegenüber den §§ 92 ff. Stellung genommen wird, oder ob auch materielle Unterscheidungskriterien herausgearbeitet werden, aus denen teilweise Folgerungen für das Schicksal des Erstbescheids gezogen werden. Die Kritik muß bei den Unterscheidungsmerkmalen einsetzen, die - wie sich zeigen wird - nicht zu übersehen sind, so daß sich die Frage der Selbständigkeit der beiden Normgruppen daraus beantwortet (a). Gesondert ist die Auswirkung auf den Erstbescheid zu prüfen (b).

a) Das Merkmal der §§ 222 ff. wird von der bislang hM. [31] darin gesehen, daß in einem neuen Verfahren der Berichtigungsbescheid erlassen wird. Demgegenüber ist die Kritik Woerners nicht gerechtfertigt. Zwar trifft sein Hinweis durchaus zu, daß auch gem. §§ 92 ff. nach Unanfechtbarkeit und gem. §§ 222 ff. auch vor eingetretener Unanfechtbarkeit abgeändert werden kann. Aber aus der formellen Rechtskraft ergibt sich nichts darüber, ob eine Abänderung im gleichen oder in einem neuen Verfahren erfolgt. Verwaltungstechnisch ist jede erneute Prüfung und Entscheidung eines dem Adressaten bekanntgegebenen Falls als

---

29) Sondern - wie sich zeigen wird - um eine Wiederholung des Veranlagungsverfahrens!

30) Gegen "Abänderung" spricht allerdings die Ähnlichkeit mit "Änderung", ferner, daß "Abänderung" ein völlig untechnischer Begriff ist, der bisher in keiner bestimmten Bedeutung verwendet wurde. Dies könnte allerdings auch für diesen Begriff sprechen, weil "Aufhebung" im allgemeinen Verwaltungsrecht von der herrschenden Terminologie als Oberbegriff für Rücknahme und Widerruf gebraucht wird. M.E. steht dies jedoch der Bevorzugung von "Aufhebung" nicht im Weg, weil die Unterscheidung zwischen fehlerhaften und fehlerfreien Verwaltungsakten jedenfalls sinngemäß auch hinter der Systematik der §§ 92 ff. steht.
Diese Überlegungen gelten jedoch nur für §§ 92 ff. Für den Bereich der §§ 222 ff. sollten die in A. 28) vorgeschlagenen Begriffe reserviert werden. Dies nicht nur aus terminologischen Unterscheidungsgründen; denn während gem. §§ 92 ff. die Steuerverwaltungsakte lediglich inhaltlich geändert werden, erfolgt bei § 222 eine neue Veranlagung, d.h. Prüfung des Steuersachverhalts, als deren Ergebnis (!) ein neuer Bescheid ergeht.

31) s.o. A. 9) - 12).

neues Verfahren anzusehen. In diesem Sinn wird jedoch nicht von "Verfahren" gesprochen, wenn es um die Unterscheidung der §§ 92 ff. von den §§ 222 ff. geht. [32] Die Bedenken Woerners [33] sind jedoch insofern gerechtfertigt, als nach der üblichen Unterscheidung nicht zum Ausdruck kommt, was unter "neuem Verfahren" zu verstehen ist.

Es soll versucht werden, durch Wortauslegung zu ermitteln, was unter der Formulierung des § 222: "... so findet ... eine Änderung des Bescheids (eine Berichtigungsveranlagung oder eine Berichtigungsfeststellung) nur statt ..." zu verstehen ist.

Eine Legaldefinition kann hierin nicht gesehen werden; denn "Änderung" wird nach dem Sprachgebrauch der AO im Sinn der inhaltlichen Abänderung desselben Verwaltungsakts gebraucht; auch hatte das Wort "Berichtigungsveranlagung" bei Erlaß der AO bereits eine bestimmte, vom Preußischen Oberverwaltungsgericht herausgearbeitete Bedeutung, die dem Gesetzgeber bekannt war. [34] Die Formulierung kann aber auch nicht so aufgefaßt werden, daß "Berichtigungsveranlagung" und "Berichtigungsfeststellung" alternativ neben "Änderung" treten sollen. Einer solchen gleichwertigen Bedeutung widerspricht die Verwendung der Klammer. Der Klammerinhalt kann also nur so verstanden werden, daß er die zuvor getroffene Aussage erläutern will.

So verstanden ordnet § 222 I, 1. Halbsatz eine Änderung des Bescheids durch Berichtigungsveranlagung oder -feststellung an; demnach ist die Berichtigungsveranlagung das Charakteristikum dieses neuen, zweiten Verfahrens, ein Ergebnis, das auch durch die systematische Methode bestätigt wird: der Gesetzgeber hat die §§ 222 ff. im 2. Abschnitt "Ermittlung und Festsetzung der Steuer, 2. Unterabschnitt, Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren" geregelt, während die §§ 92 ff. im 1. Abschnitt "Allgemeine Vorschriften, 1. Unterabschnitt, Vorschriften zum Verfahren" stehen.

Daraus ergibt sich die Bedeutung des Veranlagungsverfahrens für die §§ 222 ff., während die §§ 92 ff. dessen Abschluß entweder voraussetzen, oder (bei Verwaltungsakten, die ohne Veranlagungsverfahren ergehen) es gar nicht bedingen.

Sinn und Zweck der §§ 92 ff. ist die Abänderung von Steuerverwaltungsakten gleich aus welchem Anlaß. Die §§ 222 ff. regeln jedoch die Nachforderung von

---

32) Sonst würden auch Abänderungen nach §§ 92 ff. in einem zweiten Verfahren erfolgen.

33) aaO, 28.

34) Die Gleichsetzung von Änderung = Berichtigung bei Kruse, 179 kann daher nicht gebilligt werden.

Steuern, [35] deren grundsätzliche Zulässigkeit (§ 223) und Beschränkung (§ 222). Während zur bloßen Abänderung der Steuerverwaltungsakte kein neues Verfahren erforderlich ist, muß bei der Nachforderung ein Steuersachverhalt, der im Zeitpunkt der Veranlagung schon eingetreten, der Veranlagungsbehörde jedoch noch nicht bekannt war, neu gewürdigt werden. Am besten kommt dies in § 223 zum Ausdruck, wo die Nachforderung nur durch die Verjährung beschränkt ist; von Änderung oder Berichtigung des Bescheids ist hier nicht die Rede. Sie fällt gleichsam als Ergebnis der Zweitveranlagung an.

Entgegen der von Vogel neuerdings vertretenen Ansicht kann also § 222 nicht als lex specialis des § 94 angesehen werden. Eine lex specialis liegt vor, wenn sie die gleichen Voraussetzungen wie die lex generalis neben anderen, zusätzlichen Erfordernissen aufweist. § 222 ist aber als Norm des Veranlagungsverfahrens kein plus, sondern ein aliud gegenüber § 94.

b) Hinsichtlich des Verhältnisses von Erst- und Zweitbescheid kann die im Anschluß an Becker von der hM. vertretene Ansicht nicht überzeugen. [36] Wenn ein neuer Bescheid erlassen wird, kann er entweder den ersten ergänzen oder diesen außer Kraft setzen. Vertritt man die zweite Meinung, dann ist es nicht mehr verständlich, wie und warum der Erstbescheid "formell aufrecht erhalten" werden kann. Auch das allgemeine Verwaltungsrecht unterscheidet nicht zwischen formeller und materieller Gültigkeit. Die hM. ist bislang den Nachweis dafür schuldig geblieben, wie neben einem gültigen Zweitbescheid der Erstbescheid "formell" bestehen bleiben kann. [37]

Gerade dieser Ausgangspunkt, wonach der Berichtigungsbescheid die Besteuerungsgrundlage abgeben soll, [38] erscheint als Fehlerquelle. § 222 bestimmt, daß

---

35) Daß in §§ 222 I, Ziff. 2 und 4, 224 auch die Herabsetzung der Steuer vorgesehen ist, steht dem nicht entgegen. Dies sind die Ausnahmefälle. Für die Praxis steht die Nachforderung, vor allem gem. § 222 I, Ziff. 1 ganz im Vordergrund. Diese wollte auch der Gesetzgeber von 1919 vor allem regeln, was sich daraus ergibt, daß § 212 AO 1919 die dem § 222 I, Ziff. 2 und 4 entsprechende Regelung nicht hatte und in § 213 (= § 224 AO 1931) die Herabsetzung nur unter engeren Voraussetzungen zuließ als die Nachbesteuerung.

36) Vergl. o. A. 9 - 12.

37) Mattern-Meßmer, § 222, A. 1644 kritisieren diese Lösung daher zu Recht als methodisch verfehlt.

38) Diese Meinung vertreten allerdings Mattern-Meßmer, § 222, A. 1644 in Übereinstimmung mit der oben A. 12 angeführten hL., weil nach ihrer Ansich mit Erlaß des Berichtigungsbescheids der vorhergegangene Bescheid aufgehoben wird.

die Berichtigungsveranlagung durch Änderung des Bescheids erfolgt. Änderung aber bedeutet, daß der alte Verwaltungsakt der Form nach bestehen bleibt und einen anderen Inhalt erhält. Danach werden durch die dem Erstbescheid folgenden Berichtigungsbescheide keine neuen, selbständigen Bescheide erlassen; vielmehr ändern sie den Erstbescheid inhaltlich ab. Besteuerungsgrundlage ist dann der Erstbescheid in der Form des Berichtigungsbescheids.

Diese Lösung wurde - soweit ersichtlich - in der Literatur noch nicht vertreten. Sie stellt sich zwar gegen so namhafte Autoren wie Becker, Kühn, Spitaler und Vogel; sie hat gleichwohl die zwanglose Ableitung aus dem Wortlaut des § 222 für sich und läßt sich darüber hinaus noch mit einer Anzahl von weiteren Gründen belegen. 39)

---

39) Für die Zusammenfassung vom Erst- und Berichtigungsbescheid spricht weiter die Überlegung, daß auch durch die Berichtigungsveranlagung die Ergebnisse der Erstveranlagung nicht außer Betracht gelassen werden, sondern der Besteuerung des Veranlagungszeitraumes weiterhin zugrunde gelegt werden. Wie sollen aber diese Ergebnisse im Berichtigungsbescheid berücksichtigt werden, wenn das Prinzip der Gesamtaufrollung mit guten Gründen angegriffen wird (vergl. Übersicht bei Vogel, Berichtigungsveranlagung, 74 ff., insbesondere Fn. 375 ff.), jedenfalls auch nach der Rechtsprechung des BFH nicht bei der Berichtigung gem. § 222 I, Ziff. 3 und 4 Anwendung findet (Übersicht bei Vogel, Berichtigungsveranlagung, 79 und Fn. 387 f.)? Ferner konnte auch vor Erlaß der neuen FGO v. 6.10.1965 das Finanzamt während des Rechtsmittelverfahrens nicht mehr (bzw. noch nicht) berichtigen. Aus § 222 ergibt sich dies nicht. Die Begründung wurde aber zutreffend daraus hergeleitet, daß die Herrschaft auch des Veranlagungsverfahrens auf das Gericht übergegangen war: die Berichtigung setzte also voraus, daß der vorangegangene Bescheid nicht streitbefangen war.
Auch ein vorläufiger Bescheid kann nicht nach § 222 berichtigt werden (vgl. Woerner, 30/31), sondern nur nach § 225. Für die Berichtigung wird also auf die Qualität des Erstbescheids abgestellt.
Schließlich zeigt nur die hier vertretene Meinung deutlich, daß die Berichtigungsveranlagung nach §§ 222 ff. keine zusätzliche Form der Abänderung von Bescheiden eröffnet, sondern ein zusätzliches Veranlagungsverfahren (!) ermöglicht, das sich im übrigen für das Ergebnis, nämlich die Änderung des Erstbescheids eines bereits in den allgemeinen Vorschriften der §§ 92 ff. enthaltenen Instituts bedient.

Schließlich kann nach der hier vertretenen Meinung auch die Frage nach der Besteuerungsgrundlage bei Unwirksamkeit oder Aufhebung des Zweitbescheids dogmatisch befriedigend beantwortet werden. Da der Erstbescheid danach nie außer Kraft gesetzt wird, bildet er nach Beseitigung des Berichtigungsbescheids die Besteuerungsgrundlage. [40] Das schließt nicht aus, daß die Verwaltung in einem solchen Fall im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen einen zusätzlichen Bescheid erläßt.

40) Damit werden die Schwierigkeiten vermieden, denen sich die abweichenden Meinungen in dieser Frage aussetzen.
Mattern-Meßmer, § 222, A. 1644 können nicht befriedigend erklären, wie der zuvor aufgehobene Erstbescheid wieder wirksam werden könnte; und bei der hM. (vgl. o. A. 12) ist diese Schwierigkeit der wohl einzige Grund, warum nach ihrer Ansicht der Erstbescheid formell bestehen bleiben soll.

§ 4
DIE VORAUSSETZUNGEN DER BERICHTIGUNGSVERANLAGUNG

Die unübersichtlichen Tatbestandsmerkmale des § 222 lassen sich wie folgt systematisieren:

- Ziff. 1 und 2: neue Tatsachen oder Beweismittel (bei Ziff. 2: infolge Betriebsprüfung)
  Ziff. 3 und 4: Fehleraufdeckung durch Aufsichtsbehörde;
- Ziff. 1 und 3: Änderungsbescheid muß noch vor Ablauf der Verjährungsfrist wirksam werden,
  Ziff. 2 und 4: tatbestandliche Voraussetzungen müssen noch vor Ablauf der Verjährungsfrist festgestellt werden;
- Ziff. 1 und 3: höhere Berichtigungsveranlagung
  Ziff. 2 und 4: niedrigere Berichtigungsveranlagung.

Ob diese verwirrende Kasuistik im einzelnen sachgerecht ist, kann hier dahinstehen; es sollen vielmehr die Voraussetzungen des § 222 ausgelegt werden. Dabei geht es um die Bestimmung des Begriffs der neuen Tatsachen (1.) und Beweismittel (2.), das Bekanntwerden durch die Betriebsprüfung (3.), den Fehlerbegriff (4.) und um die Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörde (5.). [1)]

1. Neue Tatsachen bilden den Hauptanwendungsfall der Berichtigungsveranlagung. In Rechtsprechung und Literatur ist der Begriff der neuen Tatsachen noch nicht geklärt (a); es werden Versuche unternommen, die Berichtigungsveranlagung gem. § 222 I, Ziff. 1 einzuschränken (b); hierzu muß in eigener Auslegung Stellung genommen werden (c), wobei auch die Lückenfüllung (d) und Gesetzesberichtigung zu erwägen sind (e).

---

1) Anhangsweise sei darauf hingewiesen, daß die Schranke der Verjährung in Ziff. 1 und 3 rein deklaratorisch ist, da dies auch gelten müßte, wenn es nicht ausdrücklich bestimmt wäre. Bei der begünstigenden Berichtigungsveranlagung gilt dies nicht, da die Verwaltung auf die Einrede der Verjährung verzichten könnte.

a) Rechtsprechung und hL. [2] fordern, daß die Tatsache für die Subsumtion unter ein steuerrechtliches Tatbestandsmerkmal erheblich sein muß. Im Anschluß an den BFH vertritt Vogel [3] eine noch weitere Fassung, wonach als Tatsachen ausnahmsweise auch solche zusammenfassende rechtliche Begriffe angesehen werden, die im Rechtsleben für bestimmte Sachverhalte im untechnischen Sinn verwendet werden. [4]

Es besteht auch keine Einigkeit darüber, was unter "neuen" Tatsachen zu verstehen ist. BFH und die wohl hL. [5] sind der Meinung, daß neue Tatsachen nur solche sind, die bei Abschluß des Veranlagungsverfahrens [6] bereits bestanden haben, ohne dem Finanzamt bekannt geworden zu sein.

Abweichend hiervon vertreten Hübschmann-Hepp-Spitaler, [7] Thoma [8] und

---

2) Mattern-Meßmer, § 222, A. 1695; Woerner, 33; Kühn, § 222, A. 5a;
RFH Urt. v. 26.11.1943 III 60/43 in RStBl 1944, 147;
BFH Urt. v. 13.11.1959 III 73/57 in HFR 1962, 39;
BFH Urt. v. 6.9.1962 V 166/59 U in BStBl III 1962, 494.

3) Im Gutachten, 19 vertritt Vogel neuerdings die Ansicht, daß sich der Begriff der Tatsache exakt nur negativ formulieren lasse: "Tatsache ist also jeder Lebensvorgang, der weder Rechtsnorm noch Schlußfolgerung ist."

4) Hiervon ist die Frage zu unterscheiden, ob wegen Unkenntnis der Veranlagungsbehörde die Neuheit einer Tatsache gegeben ist. Wenn die gewerbliche Vermietung eines PKW irrtümlich als Leihe bezeichnet wurde, ist dies zu verneinen. Anders bei sog. Leasing-Geschäften, die als Kauf (Aktivierung) oder Miete (Unkosten) ausgestaltet sein können.

5) Vgl. Übersicht bei Mattern-Meßmer, § 222, A. 1706 f.;
so auch Woerner, 55, 57.

6) Leider wird in diesem Zusammenhang nicht erörtert, was unter "Abschluß des Veranlagungsverfahrens" zu verstehen ist. Denkbar wäre es, auf die Zustellung des Bescheids an den Adressaten abzustellen. Richtiger Ansicht nach wird aber das Veranlagungsverfahren durch Unterzeichnung des Berechnungsbogens durch den Sachgebietsleiter abgeschlossen; denn danach bekannt gewordene Tatsachen können nicht mehr berücksichtigt werden;
so BFH-Urt. v. 23.8.1963 VI 150/62 U in BStBl III 1963, 489;
vgl. Mattern-Meßmer, § 222, A. 1708; Sondermeinung bei Kruse, 183, der auf den Zeitpunkt der Absendung abstellt und vorher nach § 92 I abändern will.

7) § 222, A. 6.

8) In StbJb 1952, 215.

Vogel [9] die Ansicht, daß auch nach Abschluß der Veranlagung neu entstandene Tatsachen die Berichtigungsveranlagung rechtfertigen.

Rechtsprechung und Literatur [10] haben darüber hinaus die Frage der Neuheit einer Tatsache davon abhängig gemacht, in welchem Umfang der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht und die Veranlagungsbehörde der Aufklärungspflicht nachgekommen ist. Diese Auslegung hat zu einer unübersehbaren Kasuistik geführt und wird auf den Grundsatz von Treu und Glauben gestützt, der in ganz besonderem Maß bei § 222 gelte. [11]

Schließlich hat die Rechtsprechung [12] an das Vorliegen neuer Tatsachen für die Berichtigungsveranlagung gem. § 222 I, Ziff. 1 und 2 ein weiteres Erfordernis geknüpft. Danach müssen die Tatsachen von "einigem Gewicht" sein, gleich ob der Bescheid zulasten oder zugunsten [13] des Steuerpflichtigen geändert werden soll. Obwohl auch dieses Erfordernis nicht auf den Gesetzeswortlaut gestützt werden kann, [14] ist ihm das Schrifttum mit verschiedenen Variationen gefolgt:

---

9) Berichtigungsveranlagung, 25; Vogel macht zudem die wesentliche Ausnahme (S. 25), daß "bei den großen laufenden Steuern vom Einkommen, vom Umsatz und vom Vermögen, die für den Bereich des § 222 AO die größte Bedeutung haben, die Besteuerung stets an einen abgeschlossenen, in der Vergangenheit liegenden Sachverhalt anknüpft" und hier Fälle selten seien, in denen nach Abschluß der Veranlagung neue Tatsachen entstehen; aA: jetzt Gutachten, 20 Fn 31.

10) Beste Übersicht bei Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 222 A. 8a.

11) Vgl. Übersicht bei Vogel, Berichtigungsveranlagung, 16 Fn. 75.

12) Vgl. Nachweise bei Mattern-Meßmer, § 222, A. 1698 ff. und Vogel, Gutachten, 24 Fn. 51 und 52;
BFH-Urt. v. 8.2.1962 V 180/59 U in BStBl III 1962, 225 ff. bestimmt dies für die Umsatzsteuer so, daß Mehr- oder Minderbeträge unter DM 100 immer unberücksichtigt, über DM 1000 immer berücksichtigt werden müssen. Dazwischen sind die Beträge gewichtig, wenn sie 10 % der bisherigen Steuer überschreiten. Zusammenstellung der einschlägigen Literatur in BVerfG E 19, 290 ff. (300/301).

13) Vgl. BFH-Urt. v. 8.2.1962 V 180/59 U in BStBl III 1962, 225 ff.

14) Vogel, Gutachten, 25: es sei "kaum möglich, das Erfordernis der "Gewichtigkeit" rechtlich zu begründen".
aA.: Mattern-Meßmer, § 222, A. 1698, die das Ergebnis unzutreffend auf die Auslegung stützen, um so die Begründung des RFH aus Treu und Glauben - im Ergebnis zutreffend - abzulehnen.

Vogel [15] begründet es mit der Verwaltungsökonomie, und Woerner [16] differenziert dahin, daß eine geringfügige Tatsache nicht zur Wiederaufrollung im ganzen, wohl aber zur Berichtigung insoweit berechtige, als diese Tatsache sich auswirkt.

Vereinzelte Stimmen haben sich sowohl gegen die (übertriebene) Heranziehung von Treu und Glauben bei der Auslegung des § 222 [17], als auch gegen das Erfordernis der Gewichtigkeit einer Tatsache gewandt, ohne sich bisher jedoch durchsetzen zu können.

b) Vogel [19] kommt das Verdienst zu, die Bedeutung des Betriebsprüfungsverfahrens auf die Anwendung des § 222 erkannt und daraus Folgerungen gezogen zu haben. Er meint, daß "neben das Veranlagungsverfahren... als besonderes steuerliches Verfahren das Betriebsprüfungsverfahren getreten ..." [20] ist. Beide Verfahren grenzt er scharf voneinander ab und bezeichnet die Berichtigungsveranlagung ohne vorangegangene Betriebsprüfung als die "klassische Berichtigungsveranlagung", [21] die im Gegensatz zur "Berichtigungsveranlagung im Betriebsprüfungsverfahren" [22] dem Gesetzgeber bei Erlaß des § 222 vorgeschwebt habe, heute aber in praxi die weit geringere Bedeutung habe und "antiquiert" [23] sei. Vogel schließt hieraus, daß der systematische Standort der Berichtigungsveranlagung deshalb nicht mehr so sehr beim Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren liege, sondern beim Betriebsprüfungsverfahren. [24] Dessen besondere Gegebenheiten müßten bei der Auslegung des § 222 berücksichtigt werden. Dies geschieht

---

15) Berichtigungsveranlagung, 33; wesentlich zurückhaltender in Gutachten, S. 23 ff.: das Erfordernis der Gewichtigkeit könne nur begründet werden, wenn man § 222 als Ermessensvorschrift ansehe, was aber nach dem Gesetzeswortlaut nicht zwingend geboten sei.

16) aaO, 37.

17) Vogel, Berichtigungsveranlagung, 15 f.; Woerner, 31; Tipke in DStZ (A) 1958, 28; Tipke in StuW 1958, Sp. 737 ff.

18) Tipke-Kruse, § 222, A. 20; Kalthoff in FR 1963, 311; Tipke in FR 1963, 476; FG Hamburg Urt. v. 19.3.1963 I 39-42/63 in EFG 1963, 533.

19) Berichtigungsveranlagung, 4 f.; 20 f.; 37 f.

20) Berichtigungsveranlagung, 3.

21) Berichtigungsveranlagung, 20 f.

22) Berichtigungsveranlagung, 37 f.

23) Berichtigungsveranlagung, 4.

24) Berichtigungsveranlagung, 4.

bei Vogel [25] dadurch, daß er die Auslegung des § 222 modifiziert, je nachdem ob die Berichtigungsveranlagung im klassischen oder im Betriebsprüfungsverfahren erfolgt. Für das Betriebsprüfungsverfahren wird noch einmal unterschieden zwischen den Erstbescheiden und denjenigen, die bereits einmal nach einer Betriebsprüfung ergangen sind. Nur für letztere nimmt Vogel [26] eine "einschränkende Auslegung" des Begriffs der neuen Tatsachen vor, wonach "... als "neue Tatsachen"..., wenn einmal eine Betriebsprüfung stattgefunden hat, nur noch solche Tatsachen anzusehen (sind), die sich in den Kreis der "hergebrachten Wiederaufnahmegründe" (insbesondere des Zivil- und Strafprozeßrechts) einordnen lassen." [27]

Diese differenzierende Auslegung des Begriffs der neuen Tatsachen behält Vogel im Gutachten [28] unverändert bei. Gegen andere Vorschläge im Schrifttum, [29] die dasselbe Ergebnis durch eine Gleichstellung der Kenntnisse des Betriebsprüfers mit denen der Veranlagungsstelle erreichen möchten, wird die Anknüpfung an die strengen Wiederaufnahmevoraussetzungen des Prozeßrechts für die Berichtigung im Betriebsprüfungsverfahren verteidigt. [30]

c) Durch Auslegung soll zu den aufgeworfenen Fragen Stellung genommen werden. Dabei geht es zunächst um den richtigen Tatsachenbegriff, um die "Neuheit" der Tatsachen, um die Einbeziehung der Pflichten der am Veranlagungsverfahren Beteiligten über Treu und Glauben, um die sog. Gewichtigkeit und schließlich um die Auswirkung des modernen Betriebsprüfungsverfahrens auf die Auslegung des § 222.

Für die Bestimmung des Tatsachenbegriffs kann die systematische Methode Hinweise auf die Begriffsbildung in anderen Rechtsgebieten geben. Im Strafrecht sind "Tatsachen" alle konkreten Vorgänge in Vergangenheit und Gegenwart, die Gegenstand sinnlicher Wahrnehmung sein können; innere Vorgänge sind nur dann Tatsachen, wenn sie zur Außenwelt in Beziehung treten und dadurch wahrnehmbar werden. [31]

---

25) Berichtigungsveranlagung, 37 f.
26) Berichtigungsveranlagung, 39 f.
27) Berichtigungsveranlagung, 46.
28) S. 25 ff.
29) Tipke-Kruse, § 222, A. 14; Thiel in FR 1959, 201 ff.
30) Gutachten, 27 Fn. 68.
31) Schönke-Schröder, § 186, A. 3.

Dieser genau bestimmbare Tatsachenbegriff ist für das Steuerrecht als Eingriffsverwaltung sachgerechter als die Definitionen der hL.

Die systematische Auslegung vermag unter Hinweis auf §§ 4 II und III, Ziff. 2 StAnpG auch zu zeigen, daß in diesen Fällen neu entstandene Tatsachen berücksichtigt werden, was den Schluß zuläßt, daß diese in § 222 nicht erfaßt sind, da es sonst dieser Bestimmung nicht bedurft hätte. Dasselbe Ergebnis zeigt sich, wenn man auf Sinn und Zweck der Berichtigungsveranlagung, wonach Mängel des Erstverfahrens nur ausnahmsweise ausgeglichen werden sollen, abstellt. [31a] Damit können nur die unbekannten, bereits vor der Veranlagung entstandenen Tatsachen gemeint sein, weil die nachträglich entstandenen mit der Erstveranlagung nie erfaßt werden können und somit eine nur ausnahmsweise eingreifende Berichtigungsvorschrift diesem Mangel nicht abhelfen könnte.

In systematischer Hinsicht ist auch das Abstellen auf Treu und Glauben zur Bestimmung, wann eine Tatsache neu ist, ungeeignet. Der Grundsatz von Treu und Glauben ist - wie bereits erwähnt - [32] kein Auslegungsbehelf, sondern kann rechtstechnisch erst eingreifen, wenn es um die Durchsetzung eines (nach Auslegung!) zu bejahenden Anspruchs geht.

Wenn über den Grundsatz von Treu und Glauben geprüft wird, ob der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungs- und das Finanzamt der Aufklärungspflicht genügt hat, so ist diese Argumentation aus dem gegenseitigen Pflichtenverhältnis problematisch, weil dabei der Steuerpflichtige und das Finanzamt auf eine Stufe gestellt werden. Der Steuerpflichtige steht aber dem Finanzamt gegenüber im Subordinationsverhältnis.

Hier handelt es sich im Grund um eine Schematisierung auf der Grundlage der Pflichtverletzung nach der Formel: Pflichtverletzung durch den Steuerpflichtigen - neue Tatsache; Pflichtverletzung durch das Finanzamt - keine neue Tatsache. Damit wird aber hinsichtlich der ersten Alternative ein neues, ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal geschaffen. Dies ist im Bereich der Eingriffsverwaltung wegen des Gesetzesvorbehalts bedenklich. [33]

31a) So auch Vogel, Gutachten, 20.

32) Vgl. o. § 2, 1. b) und Fn. 32 f.

33) Bedenken auch bei Vogel, Gutachten, 24; diese beziehen sich allerdings nur auf die Begründung, nicht auf das Ergebnis: vgl. aaO, 22, 35 f. In dem BFH-Urt. v. 5.12.1961 I 306/60 in StRK § 222 AO, R 92 lautet der Leitsatz des Herausgebers: "Eine neue Tatsache iS. von § 222 AO ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige seine Aufklärungspflicht (!) verletzt." Zwar trifft den Steuerpflichtigen in Wirklichkeit nur eine Mitwirkungspflicht; selbst wenn man auf diese abstellt, ist der Satz aus § 222 nicht zu

Aber auch das Erfordernis der Gewichtigkeit ist unhaltbar, solange § 222 vom BFH und der ganz hL. [34] nicht als Ermessensnorm angesehen wird; denn nach dem Legalitätsprinzip müßte jede Berichtigung durchgeführt werden. Berichtigungspflicht und Gewichtigkeit sind schlechterdings unvereinbar. [35]

Um zur differenzierenden Lösung Vogels [35a] Stellung nehmen zu können, muß geprüft werden, ob die Möglichkeit der jederzeitigen Aufdeckung neuer Tatsachen in einer Betriebsprüfung durch eine restriktive Auslegung des Begriffs der neuen Tatsachen ausgeglichen werden kann.

Fortsetzung der Fußnote 33) von Seite 34:
begründen, weil dort gerade nicht auf die Pflichtverletzung abgestellt wird. Zum selben Ergebnis hätte der BFH auch kommen können, wenn er im Ausgangsfall gar nicht auf die Pflichtverletzung abgestellt hätte. Die problematischen Fälle sind nämlich nur gegeben, wenn das Finanzamt eine Tatsache hätte erkennen können, dies versäumte und sich später auf neue Tatsachen beruft.

34) S.u. § 7, 1. und Fn. 1 ff.

35) Aber auch wenn § 222 als Ermessensnorm verstanden wird, so müßte die Gewichtigkeit als Berichtigungsvoraussetzung besonders begründet werden Dies könnte für Bagatellfälle mit dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie, aus dem mE. das Erfordernis der Gewichtigkeit allein dogmatisch sauber begründet werden kann, erfolgen.
Dies gilt aber nur für die belastende Berichtigungsveranlagung; denn der Grundsatz der Verwaltungsökonomie kann nur dazu führen, daß die Veranlagungsbehörde von sich aus keine Forderungen erhebt; nicht aber dazu, einen an sich berechtigten Rückforderungsanspruch des Steuerpflichtigen abzuwehren.
Kann somit für das Erfordernis der Gewichtigkeit bei § 222 I, Ziff. 2 keine Begründung gegeben werden, so ist die oben A. 12 mitgeteilte BFH-Entscheidung v. 8.2.1962 umso unverständlicher; denn wie sollte eine Nachbesteuerung bis zu DM 1.000 nur deshalb entfallen, weil das Steueraufkommen aus der Erstveranlagung über dem Zehnfachen gelegen hat? Schließlich ist auch die Ansicht bei Woerner, 37, wonach eine geringfügige Tatsache nicht zur Wiederaufrollung im ganzen, wohl aber zur Berichtigung insoweit berechtige, als diese Tatsache sich auswirkt, methodisch verfehlt. Damit wird der Unterschied zwischen Voraussetzung und Umfang der Berichtigungsveranlagung verwischt. Durch Auslegung des § 222 ergibt sich keinerlei Hinweis, um je nach der Gewichtigkeit den Eingriff in die Erstveranlagung zu dosieren.

35a) vgl. oben Fn. 19 ff.

Dies setzt voraus, daß der Wortlaut des § 222 I, Ziff. 1 bezüglich dieser Voraussetzung überhaupt auslegungsfähig ist. Zwar könnte die historische und teleologische Methode (Ausnahmecharakter!) zu einer restriktiven Auslegung führen. Jedoch wurde der Wortlaut seinerzeit bewußt so weit gefaßt und ist insoweit eindeutig, als er - bei allen Zweifelsfragen um den Begriff neuer Tatsachen - einer Einschränkung im Hinblick auf das Betriebsprüfungsverfahren nicht zugänglich ist. Bei Erlaß der AO 1919 war die Terminologie auch durchaus sachgerecht; nur hat sich durch den Ausbau des modernen Betriebsprüfungsverfahrens der Interessenausgleich verschoben. Der dadurch eingetretenen veränderten Normsituation [36] kann durch Auslegung ieS. nicht Rechnung getragen werden.

Daher ist die Lösung Vogels [37] schon in methodischer Hinsicht bedenklich, wenn er von einer modifizierenden Auslegung [38] spricht. Vor allem aber ist nicht ersichtlich, wie der Begriff der neuen Tatsache eine verschiedene Bedeutung haben soll, je nachdem, ob die Berichtigung erstmals oder nach einer weiteren Betriebsprüfung erfolgt. Es muß dahinstehen, ob etwa verfassungsrechtliche Überlegungen ein solches Ergebnis erfordern. Eine abschließende Stellungnahme zur Lösung Vogels kann daher erst später erfolgen. [39]

d) Die Lückenfüllung als ergänzende Rechtsfindung könnte eingreifen, wenn das Gesetz solche Lücken aufweist, daß für eine bestimmte Frage keine Rechtsfolge angeordnet ist, wenn das Gesetz überhaupt schweigen würde oder sich widersprechende Bestimmungen enthalten würde. Da aber schon die restriktive Auslegung an dem bestimmten Wortlaut scheiterte, liegen auch die Voraussetzungen der ergänzenden Rechtsfindung nicht vor.

Selbst wenn man der von Kruse [40] vertretenen Meinung folgen wollte, [41] daß auch bei unbestimmten Rechtsbegriffen ebenfalls insoweit eine Lücke intra legem vorliege, als über den Begriffskern hinaus keine bestimmte Anordnung getroffen sei, und der Richter hinsichtlich des ungenauen "Begriffshofs" eine Lücke

---

36) Terminus vgl. Seifert in BB 1963, 1333 (sub 2.) im Anschluß an Jagusch.
37) Vgl. o. A. 25.
38) Gutachten, 26.
39) S. u. § 9, 4.
40) aaO, 61 (2.).
41) ME. ordnet der Gesetzgeber auch beim unbestimmten Rechtsbegriff eine bestimmte Rechtsfolge an. Durch den Verzicht auf kasuistische Aufzählung soll eine Lücke gerade vermieden werden.

schöpferisch ausfüllen müsse, so liegt auch dieser Fall hier nicht vor; denn es geht nicht um die Frage, ob nach einer Betriebsprüfung neue Tatsachen vorliegen. Vielmehr steht gerade fest, daß sie jederzeit gefunden werden können.

e) Nur durch die Gesetzesberichtigung (sog. abändernde Rechtsfindung) kann das Ziel restriktiver Rechtsfindung für neue Tatsachen als Voraussetzung der Berichtigungsveranlagung erreicht werden. Sie ist der geeignete Behelf, um einem grundlegenden Wandel der Voraussetzungen, die den Gesetzgeber zu einer bestimmten Regelung veranlaßt haben, Rechnung zu tragen. [42] Bei Erlaß der AO 1919 sollte durch neue Tatsachen ausnahmsweise die Berichtigung zugelassen werden. Die Entwicklung und Auswirkung des Betriebsprüfungsverfahrens konnte dabei nicht vorhergesehen werden. Es wird zu prüfen sein, ob die bestehende Regelung so unerträglich ist, daß die Gesetzesberichtigung zwingend wird. Diese Entscheidung kann erst bei Berücksichtigung aller, auch der verfassungsrechtlichen Argumente getroffen werden.

2. Beweismittel sind Personen oder Gegenstände, die geeignet sind, die Überzeugung von der Wahrheit einer Behauptung oder deren Wahrscheinlichkeit zu begründen. [43] Wie leicht ein neues Beweismittel als Voraussetzung der Berichtigungsveranlagung geschaffen werden kann, zeigt das Urteil des RFH v. 21.3.1935, [44] wonach auch ein Sachverständigengutachten [45] genügt, um die Zweitveranlagung durchzuführen. [46]

Für das Erfordernis der Gewichtigkeit und der Bestimmung der Neuheit eines Beweismittels nach der Erfüllung der Mitwirkungs- bzw. Aufklärungspflicht gelten grundsätzlich dieselben Bedenken wie bei neuen Tatsachen. Allerdings wirkt sich die Betriebsprüfung hier nicht so stark aus, da neue Beweismittel nicht jederzeit aufgedeckt werden können.

---

42) Vgl. o. § 2, 3.

43) Mattern-Meßmer, § 222, A. 1697.

44) VI A 1000/34 in RStBl 1935, 579.

45) Im Prozeßrecht ist der Sachverständige zwar auch Beweismittel; sein abweichendes Gutachten führt aber nur zur Wiederaufnahme, wenn die eng umgrenzten Wiederaufnahmegründe vorliegen.

46) Vogel, Gutachten, 23 (bb) will - anders als bei neuen Tatsachen - auch solche Beweismittel berücksichtigen, die erst nach der Veranlagung neu entstanden sind.

3. Bei § 222 I, Ziff. 2 ist das Bekanntwerden durch eine Betriebsprüfung als weitere Voraussetzung vorgeschrieben. [47] In der Praxis wird das Erfordernis des Bekanntwerdens durch eine Betriebsprüfung so großzügig ausgelegt, daß auch die Mitteilungen des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, gleichgültig ob er sie dem Prüfer mitteilt, oder sie schon vorher dem Finanzamt angezeigt hat. [48] Wenn jedoch keine Betriebsprüfung durchgeführt wird, bedeutet das Erfordernis ein zusätzliches Tatbestandsmerkmal. [49] Dieses kann jedoch weder durch Auslegung noch durch Gesetzesberichtigung gemildert werden, weil - im Gegensatz zu Ziff. 1 - die Ziff. 2 erst durch Novelle 1931 eingefügt wurde, zu einer Zeit, als der Gesetzgeber die Betriebsprüfung schon kannte.

Verfassungsrechtliche Bedenken könnten allenfalls im Hinblick darauf erhoben werden, daß bei der begünstigenden Berichtigungsveranlagung zulasten des Steuerpflichtigen ein zusätzliches Tatbestandsmerkmal besteht, das der Fiskus bei der belastenden Berichtigung nicht gegen sich gelten lassen braucht. Die Verletzung einer Verfassungsnorm wird hieraus jedoch nicht hinreichend konkretisiert werden können. [50]

4. Fehler liegen vor, wenn materielles Recht unrichtig angewandt worden ist. [51] Darunter fällt sowohl die falsche Auslegung von Normen, als auch die fehlerhafte Subsumtion des Sachverhalts. [52] Umstritten ist jedoch, ob unter

---

47) Zur Begründung dieses Erfordernisses vgl. Vogel, Berichtigungsveranlagung, 52 und 55.

48) Vgl. Vogel, Berichtigungsveranlagung, 54 und 55.

49) Vgl. BFH-Urt. v. 28.2.1961 I 234/60 in HFR 1961, 134 ff.

50) Rechtspolitisch freilich ist wenig erfreulich, daß mit verschiedenen Waffen gekämpft wird, zumal die Begründung für die Einführung des Erfordernisses (Vogel, Berichtigungsveranlagung, 52: der Steuerpflichtige soll die formelle Rechtskraft nicht durchbrechen können) nicht überzeugt; denn die formelle Rechtskraft wird nur insoweit aufgehoben, als neue Tatsachen vorliegen!
Vgl. hierzu BFH-Urt. v. 1.12.1950 IV 302/50 S in BStBl III 1951, 10 ff., wo gem. § 222 I, Ziff. 1 ohne vorangegangene Betriebsprüfung berichtigt wurde, im Ergebnis allerdings zulasten des Steuerpflichtigen.

51) RFH E 11, 1.
vgl. insb. Mittenzwei, 7 ff.;

52) Mattern-Meßmer, § 222, A. 1732 und Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 222, A. 13, S. 98.

den Fehlerbegriff auch die unzureichende Feststellung und Würdigung von Tatsachen zu rechnen ist. [53]

Der BFH hat im Urt. v. 2.3.1956 [54] als Fehler jede objektive Unrichtigkeit, also auch neue Tatsachen angesehen. [55] Hiergegen hat Vogel [56] eingehend Stellung genommen. Er weist darauf hin, daß die gesamte ältere Literatur als Fehler eindeutig nur Unrichtigkeiten in rechtlicher Hinsicht angesehen hat. Vogel schließt sich dem an und bedient sich hierzu gewichtiger systematischer Auslegungsargumente. Aus der Gegenüberstellung der Ziff. 1 und 3 ergebe sich, daß der Gesetzgeber keine Überschneidungen gewollt habe, vielmehr Ziff. 1 nur Unrichtigkeiten tatsächlicher Art, Ziff. 3 nur Rechtsfehler betreffe. [57]

Dieser Auslegung folgt eine Entscheidung des FG Stuttgart v. 2.4.1957, [58] und sie wird neuerdings auch von Woerner [59] in vollem Umfang gebilligt. Systematische Argumente sprechen für diese Auslegung; denn wollte man den Fehlerbegriff auch auf tatsächliche Unrichtigkeiten erstrecken, so wäre unverständlich, warum für diese eine gesonderte Regelung in Ziff. 1 und 2 getroffen wurde. Richtigerweise hätte daher im BFH-Urt. v. 2.3.1956 nicht gem. § 222 I, Ziff. 4 berichtigt werden dürfen.

5. Die Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörde betrifft Oberfinanzdirektionen, Landes- und Bundesfinanzminister im Rahmen ihrer Kompetenzen. Nicht dagegen Gerichte und Rechnungshöfe, [60] da diese nicht wei-

---

53) Vgl. Mattern-Meßmer, § 222, A. 1732; Vogel, Berichtigungsveranlagung, 59 und 60 und Fn. 282, 285-287;
bejahend: Friedländer in Spitaler-Gedächtnisschrift, 75;
ferner Mittenzwei, 11 ff. (16).

54) III 110/55 U in BStBl III 1956, 123 f.

55) Vgl. BFH-Urt. v. 7.12.1962 III 315/61 U in BStBl III 1963, 161 ff.

56) Berichtigungsveranlagung, 59-61.

57) Vogel, Berichtigungsveranlagung, 59; Gutachten, 29 ff.;
gegen Vogel: Mittenzwei, 12.

58) III 244/57 in DStZ (B) 1958, 7 f. (rk.).

59) aaO., 42.

60) So auch Mittenzwei, 5 ff.
aA: für Gerichte: BFH Urt. v. 14.3.1956 II 137/55 U in StRK § 222 R 10;
für Rechnungshöfe: hM. Nachweise bei Mattern-Meßmer, § 222 A. 1735.

sungsbefugt sind. Die Auslegung dieses Erfordernisses wird aber zutreffend so großzügig gehandhabt, daß die Aufdeckung eines Fehlers nicht durch die Aufsichtsbehörde zu erfolgen braucht. Es genügt, wenn die Berichtigungsveranlagung auf Anordnung bzw. mit Zustimmung der Aufsichtsbehörde erfolgt; überdies stellt die Entscheidung der Aufsichtsbehörde richtiger Ansicht nach [61] eine Ermessensentscheidung dar. [62]

Das Erfordernis der Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörde ist verfassungsrechtlich unbedenklich, zumal es sowohl bei der belastenden (§ 222 I, Ziff. 3) als auch der begünstigenden (§ 222 I, Ziff. 4) Fehlerberichtigung enthalten ist, der Gleichheitssatz also nicht tangiert sein kann.

61) So die wohl hM.; vgl. Nachweise bei Mittenzwei, 54, 70 ff.; aA: Mattern-Meßmer, § 222, A. 1740.

62) Zur Frage, ob das FA nach erfolgter Aufdeckung zur Berichtigung verpflichtet ist, vgl. unten § 7.

§ 5
UMFANG DER BERICHTIGUNGSVERANLAGUNG

Die in den Eingangsbeispielen 3 a) - c) angeführten Entscheidungen zeigen, daß die Berichtigungsveranlagung in ihren Auswirkungen über die Berücksichtigung der sie zulassenden Voraussetzungen hinausgehen kann. Die Frage, ob die dann vorgenommene "Gesamtaufrollung" zulässig ist, ist sehr umstritten und stellt für die Praxis das Hauptproblem in der Anwendung des § 222 (meist gem. I, Ziff. 1) dar.

1. Im Anschluß an eine vom RFH [1] begründete vierzigjährige Rechtsprechung vertritt der BFH [2] die Auffassung, daß sich bei § 222 I, Ziff. 1

---

1) Urt. v. 27.11.1924 VI A e 178/24 in RStBl 1925, 65;
" " 18.10.1932 I A 222/32 " " 1932, 958;
" " 27. 9.1933 I A 183/33 " " 1933, 1158;
" " 8.11.1933 I A 432/32 " " 1933, 1236;
" " 12. 6.1934 I A 94/33 " " 1934, 849;
" " 17. 3.1936 I A 168/35 " " 1936, 557;
" " 16.12.1936 VI A 588/35 " " 1937, 272;
" " 12. 1.1937 I 330/36 " " 1937, 91;
" " 25. 5.1938 VI 212/38 " " 1938/626;
" " 10.12.1938 III 215/37 " " 1938, 538;
" " 15. 2.1939 VI 841-842/38 " " 1939, 393;
" " 22.10.1943 V 68/43 " StuW 1944 Nr. 3.

2) Urt. v. 23. 7.1957 I 22/54 in StRK § 222 AO R 21;
" " 5.12.1958 VI 296/57 S in BStBl III 1959, 86;
" " 13. 1.1959 I B 7/58 U " " " 1959, 106;
" " 21. 7.1960 V 264/58 U " " " 1960, 480;
" " 17. 1.1961 I 141/60 U " " " 1961, 130;
" " 24. 4.1961 VI 96/60 " StRK § 222 AO R 109;
" " 21. 9.1961 IV 440/60 S " BStBl III 1961, 574 f.;
" " 16.11.1961 IV 88/60 " StRK § 222 AO R 87;
" " 13.12.1961 I 321/60 U " BStBl III 1962, 243 f.;
" " 8. 2.1962 V 180/59 U " " " 1962, 225;
" " 5. 6.1962 I 95 u. 110/60 S in BStBl III 1963, 110;
" " 8. 5.1963 I 333/60 in StRK § 222 AO R 147;
" " 11. 6.1963 I 235/59 " " § 222 AO R 161;
" " 12. 7.1963 VI 324/61 U in BStBl III 1963, 435 f.;
" " 19. 7.1963 VI 219/62 in StRK § 222 AO R 194;

und 2 die Berichtigungsveranlagung nicht auf die Beseitung der neuen Tatsachen oder Beweismittel zu beschränken brauche, sondern eine Wiederaufrollung des ganzen Steuertatbestandes möglich sei. Dadurch erhalten die am Veranlagungsverfahren Beteiligten in tatsächlicher Hinsicht ihre Handlungsfreiheit zurück, weshalb der bekannt gewesene Sachverhalt neu gewürdigt und Fehler berichtigt werden dürfen. Für § 222 I, Ziff. 3 und 4 vertritt der BFH [3] allerdings die Ansicht, daß keine Gesamtaufrollung, sondern nur eine Berichtigung insoweit zulässig sei, als die Fehler reichen.

Das BVerfG hat in einem Beschluß v. 4.11.1965 [4] die Wiederaufrollung des gesamten Steuerfalles gem. § 222 I, Ziff. 1 als verfassungsmäßig bezeichnet. Die Entscheidungsgründe enthalten unter C, II. ausführliche Erwägungen zur Auslegung der Vorschrift in Rechtsprechung und Literatur. Das Gericht führt aus, daß die höchstrichterliche Rechtsprechung unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten nicht beanstandet werden könne, da sie weder gegen ein Grundrecht, noch sonst gegen das GG verstoße. [5] Die Rechtsprechung des BFH halte sich an die hergebrachten Methoden der Gesetzesauslegung. Aus dem Wortlaut würden sich keine zwingenden Anhaltspunkte für die Frage des Umfangs der Berichtigung ergeben. Unter "Änderung des Bescheids" könne sowohl die vollständige als auch die teilweise Änderung verstanden werden. Auch die Auffassung, daß durch die Ersetzung des Begriffs "Neuveranlagung" durch "Berichtigungsveranlagung" sachlich nichts geändert wurde, sei vertretbar.

Rein sprachlich möge zwar das Wort "Berichtigungsveranlagung" enger sein; aus der amtlichen Begründung [6] ergebe sich jedoch, daß die Änderung vermeiden

---

Fortsetzung der Fußnote 2) von Seite 41:

Urt. v.	19.7.1963	VI	245/62	in	StRK § 222 AO R 195;
" "	5.12.1963	IV	373/61	" "	§ 222 AO R 204;
" "	16. 1.1964	V	94/61 U	"	BStBl III 1964, 149 f.;
" "	21. 2.1964	III	143/61 U	" "	" 1964, 437;
" "	13. 3.1964	VI	308/62	"	StRK § 222 AO R 196;
" "	9. 7.1964	IV	342/61 U	"	BStBl III 1964, 492 f.;
" "	10. 7.1964	VI	299/63 U	"	BStBl III 1964, 587 f.;
" "	23. 7.1964	V	275/60 U	" "	" 1964, 540;
" "	16. 3.1965	I	54/64 S	" "	" 1965, 388;
" "	22.11.1962	V	244/61 S	" "	" 1963, 31.

3) Urt. v. 22.2.1957 III 314/56 U in BStBl III 1957, 128 und Urt. v. 6.4.1962 III 150/61 U in BStBl III 1962, 288.

4) BVerfG E 19, 290 ff.

5) BVerfG E 19, 290 ff. (301 sub 3.).

6) Drucksache 181 der Tagung 1930 des Reichsrats, "Begründung zu den Gesetzentwürfen über die Steuerveranlagung v. 15.11.1930."

sollte, den alten Begriff der "Neuveranlagung" iS. des Vermögensteuergesetzes zu verstehen. Die Auslegung des BFH sei zwar vom Sinn des Gesetzes gedeckt, jedoch nicht zwingend. Das BVerfG erwähnt auch die Bedenken Spitalers, wonach die Gesamtaufrollung nach Ziff. 1 nicht zur Umgehung der Schranken der Ziff. 3 führen dürfe.

"Es fällt auch auf, daß die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu § 222 Abs. 1, Nr. 3 und 4 AO eine Berichtigung nur insoweit zuläßt, als sich der aufgedeckte Fehler ausgewirkt hat, während sie in den Fällen des § 222 Abs. 1, Nr. 1 und 2 AO für geboten erachtet, den Fall insgesamt aufzurollen." [7]

Da es sich bei Ziff. 1 und 2 um neue Tatsachen, bei Ziff. 3 und 4 jedoch um Rechtsfehler handle, sei die unterschiedliche Auslegung nicht willkürlich. Das BVerfG hat sich also mit der Auslegung des § 222 I, Ziff. 1 eingehend beschäftigt und auch die kritischen Stellen [8] aufgezeigt. Da es jedoch nur die Verfassungsmäßigkeit des Auslegungsergebnisses nachzuprüfen hatte und diese auch für die BFH-Auslegung bejahen zu können meinte, konnte es die Entscheidung zwischen den möglichen Auslegungen offen lassen.

2. Das Schrifttum [9] zur Frage der Gesamtaufrollung ist sehr umfangreich. Es soll versucht werden, die Hauptargumente darzustellen. Mattern-

---

7) BVerfG E 19, 290 ff. (303).

8) Vgl. die abschließenden Ausführungen in BVerfG E 19, 290 ff. (303 sub d): "Eine solche Verletzung (von Verfassungsrecht) liegt noch nicht vor, wenn die Anwendung einfachen Rechts durch den zuständigen Richter zu einem Ergebnis geführt hat, über dessen Richtigkeit sich streiten läßt, oder wenn bei einer dem Richter aufgetragenen Abwägung widerstreitender Interessen die von ihm vorgenommene Wertung fragwürdig ist."

9) Vgl. außer den einschlägigen Kommentarstellen:
Ehlers in StuW 1948, Sp. 940;
Zitzlaff in DStZ (A) 1951, 387 f.;
Thoma in StbJb 1952, 226 f.;
Oswald in StuW 1956, Sp. 638 f.;
Friedrich in FR 1958, 5 ff.;
Vogel, Berichtigungsveranlagung, 74 ff.;
ders., Gutachten, 32 ff.;
Weissenborn in FR 1959, 122 f.;
Müller in StuW 1960, Sp. 546;
Tipke in FR 1963, 476;

Meßmer [10] sprechen sich entschieden für die Gesamtaufrollung aus und gehen dabei noch über die BFH-Rechtsprechung hinaus. Sie machen geltend, daß die Beschränkung der Gesamtaufrollung auf § 222 I, Ziff. 1 und 2 "schwerlich begründbar" sei und fordern, daß auch bei Ziff. 3 und 4 die Gesamtaufrollung durchgeführt werde: die "Differenzierung des BFH bedeutet angesichts des im Gegensatz zu §§ 212, 213 AO 1919 stehenden einheitlichen Gesetzeswortlauts insbesondere im Hinblick auf Abs. I Ziff. 1 und 2 Messen mit zweierlei Maß..."

Im Gegensatz hierzu stehen diejenigen Meinungen, die gegen die Gesamtaufrollung überhaupt (also auch bei Ziff. 1 und 2) Stellung nehmen. [11] Zur Begründung wird auf rechtsstaatliche Erwägungen, den Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen und auf § 222 I, Ziff. 3, der die Berichtigung für die wichtigsten Veranlagungssteuern im Fall der Fehleraufdeckung ausschließt, hingewiesen.

Vogel [12] sucht dem letzteren Bedenken dadurch Rechnung zu tragen, daß er die Berichtigung nach § 222 I, Ziff. 1 und 2 auf die Berichtigung tatsächlicher Feststellungen beschränkt. Für diese soll es bei der Gesamtaufrollung bleiben, während Fehler nicht berichtigt werden können, ohne daß die Voraussetzungen der Ziff. 3 oder 4 vorliegen. Nach dieser Meinung wäre also im Eingangsfall 3. a) die Berichtigung auch der alten und bekannten Tatsachen möglich, nicht jedoch im Fall 3. b) die Berücksichtigung der Rechtsfehler; zu der Problematik in 3. c) äußert sich Vogel nicht.

Friedlaender [13] hat sich jüngst zur Frage der Rechtssicherheit bei Berichtigungsveranlagungen gem. § 222 I, Ziff. 1 und 2 geäußert. Dabei geht es vor allem um die Beschränkung der Gesamtaufrollung. Neben der verfassungsrechtlichen

---

Fortsetzung der Fußnote 9) von Seite 43:
Tipke in Steuer-Kongreß-Report 1965, 221 f.;
ders., in FR 1966, 66 ff.;
Hermstädt in StuW 1963, Sp. 145 ff.;
Niemann in StbJb 1963/64, 535;
Friedlaender in StuW 1963, Sp. 747 f.;
ders., in BB 1964, 1118 ff.;
ders., in BB 1964, 1417 ff.;
ders., in Spitaler-Gedächtnisschrift, 73 f., 80 und 87;
Mittenzwei, 33 (Fn. 129).

10) § 222, A. 1667.

11) So die hL.; Übersicht bei Mattern-Meßmer, § 222 A. 1664 und Vogel, Berichtigungsveranlagung, 74 f. und Fn. 375-377, 383/84.

12) Berichtigungsveranlagung, 79 f. (81).

13) In Spitaler-Gedächtnisschrift, 57 ff.

Argumentation erarbeitet Friedlaender eine Auslegung des § 222, bei der die Gesamtaufrollung vermieden wird. Neben beachtlichen historischen Argumenten wird - im Anschluß an Spitaler [13a] - in systematischer Hinsicht darauf hingewiesen, daß durch die Gesamtaufrollung gem. Ziff. 1 nicht die engeren Voraussetzungen der Ziff. 3 umgangen werden dürften. Auch habe der Gesetzgeber die Ziff. 1 in einem Absatz zusammen mit der Fehlerberichtigung gem. Ziff. 3 und 4 geregelt. Da aber nach der Spruchpraxis des BFH anerkannt ist, daß in diesen letzteren Fällen nur die aufgedeckten Fehler berichtigt werden dürfen, sei nicht anzunehmen, "daß er (der Gesetzgeber) uneinheitlich im einen Fall den totalen, in zwei anderen Fällen den partiellen Gesichtspunkt verfolgt." [14]

3. Eine Stellungnahme wird zunächst zu prüfen haben, ob hinsichtlich der Gesamtaufrollung zwischen den Ziff. 1 und 2 einerseits und den Ziff. 3 und 4 andererseits unterschieden werden kann.

a) Für die Differenzierung wird geltend gemacht, daß die Veranlagungsbehörde die Verantwortung für die richtige Beurteilung eines Sachverhalts habe, während Tatsachen erst ermittelt werden müssen, und die vollständige Kenntnis darüber schwerer zu erlangen sei.

Dabei wird jedoch übersehen, daß jedes Argument das den Umfang der Berichtigung gem. Ziff. 3 und 4 einschränken könnte auch zugleich dazu dient, um bei der Berichtigungsveranlagung gem. Ziff. 1 und 2 die Fehlerberichtigung auszuschließen. Insofern ist also die bei Vogel [15] vorgenommene Beschränkung der Wiederaufrollung auf den Tatsachenbereich - wenn auch mit einer anderen Begründung - folgerichtig: vorausgesetzt, man stimmt der Prämisse des BFH zu, wonach sich die Fehlerberichtigung nur auf die Beseitigung desselben erstrecken dürfe. Gerade hiergegen wenden sich aber Mattern-Meßmer, [16] die darauf hinweisen, daß der einheitliche Gesetzeswortlaut keine Differenzierung zulasse. Dem ist zuzustimmen, weil - wie oben nachgewiesen wurde - die unterschiedliche Behandlung nicht begründet werden kann. Hieraus ziehen Mattern-Meßmer allerdings die Folgerung, daß auch bei Ziff. 3 und 4 die Gesamtaufrollung zulässig sei. Dieser Schluß wäre nur dann richtig, wenn die Gesamtaufrollung bei Ziff. 1 und 2 erlaubt wäre.

13a) In Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 222 A 10 (S. 78).
14) Friedlaender in Spitaler-Gedächtnisschrift, 76.
15) Berichtigungsveranlagung, 79 f. (81).
16) § 222, A. 1667.

b) Der Gesamtaufrollung stehen aber erhebliche Bedenken entgegen. Erstaunlich ist zunächst, daß in der bisherigen Diskussion dem Wortlaut so wenig Beachtung geschenkt wurde. Dabei bestimmt § 222 I, 1. Halbsatz ausdrücklich, daß die Berichtigungsveranlagung "soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, ... nur" stattfindet, "wenn" die in Ziff. 1 - 4 aufgeführten Voraussetzungen vorliegen. Aus dieser Formulierung ergibt sich, daß die Zweitveranlagung nur insoweit erfolgen soll, als die Voraussetzungen reichen. [17] In systematischer Hinsicht ist das Argument Spitalers, [18] wonach durch die Gesamtaufrollung gem. § 222 I, Ziff. 1 unzulässigerweise die Voraussetzungen der Ziff. 3 umgangen werden, schlechthin nicht auszuräumen. Auch das BVerfG hat in seinem Beschluß v. 4.11.1965 [19] die Differenzierung des BFH nur unter dem Willkürgesichtspunkt geprüft und daher das Argument nicht entkräftet, vielmehr festgestellt, daß die Auslegung des BFH nicht zwingend sei.

---

17) Entgegen Friedlaender, Spitaler-Gedächtnisschrift, 76 kann nicht die Ansicht vertreten werden, daß der Gebrauch des Wortes "soweit" anstatt "wenn" besser gewesen wäre; denn in dem eingeschobenen Vorbehalt des § 222 I, 1. Halbsatz ist "soweit" bereits enthalten und konnte aus philologischen Gründen nicht wiederholt werden.
Auch dürfte das vielfach gebrauchte Argument, wonach die Ersetzung des Wortes "Neuveranlagung" in § 212 AO 1919 durch "Berichtigungsveranlagung" in § 222 AO 1931 die Gesamtaufrollung ausschließe, nicht sehr ergiebig sein. ME. hat der Gesetzgeber zu dieser Frage keine Stellung nehmen, sondern - wie sich aus der amtlichen Begründung (s. o. A. 6) ergibt - nur vermeiden wollen, daß "Neuveranlagung" iS. des Vermögensteuerrechts verstanden wird. Wenn das BVerfG im Beschluß vom 4.11. 1965 zugibt, daß "rein sprachlich" der Begriff Berichtigungsveranlagung enger sei (ohne hieraus allerdings eine Folgerung zu ziehen!), so sollte dennoch von diesem Argument kein Gebrauch gemacht werden, weil auch der Begriff Berichtigungsveranlagung nicht glücklich ist (s. o. § 3, A. 28). Der vorgeschlagene Begriff "Zweitveranlagung" drückt hinreichend aus, daß die Erstveranlagung nur ergänzt werden soll, soweit die Voraussetzungen dazu vorliegen. Die oben entwickelte Folgenanordnung des § 222 läßt eine Gesamtaufrollung ohnehin nicht zu (§ 3, 3.).

18) In Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 222 A. 10 (S. 78).

19) S. o. A. 4;
das Argument Spitalers ist allerdings nur geeignet, bei der Berichtigungsveranlagung gem. § 222 I, Ziff. 1 oder 2 die Fehlerberichtigung auszuschließen, es steht jedoch nicht der Lösung Vogels entgegen, wonach alte Tatsachen mitberücksichtigt werden können.

Zur systematischen Interpretation gehört auch die verfassungskonforme Auslegung. [20] Sie ist bei der genetischen Sinnermittlung ein legitimer Auslegungsbehelf, um bei nicht eindeutiger Normaussage ein mit der Verfassung übereinstimmendes Ergebnis zu erzielen. Friedlaender [21] hat eingehend nachgewiesen, daß die Gesamtaufrollung den Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen so sehr beeinträchtigen kann, daß der Grundsatz der Rechtssicherheit tangiert ist. [21a] Das BVerfG [22] hat frühzeitig anerkannt, daß dieser Grundsatz von so zentraler Bedeutung für die Rechtsstaatlichkeit ist, daß er nur aus besonders zwingenden und schwerwiegenden Gründen vom Gesetzgeber durchbrochen werden kann. Da nun einerseits die Gesamtaufrollung in § 222 I, Ziff. 1 und 2 nicht angeordnet ist, und zum anderen der Rechtssicherheit gedient ist, wenn nur insoweit berichtigt wird, als die Voraussetzungen reichen, ist auch aus dem Gesichtspunkt verfassungskonformer Auslegung die Gesamtaufrollung abzulehnen. [23]

Zwar kommt das BVerfG in dem Beschluß v. 4.11.1965 zu einem anderen Ergebnis, doch wird keine Begründung dafür gegeben, warum die BFH-Rechtsprechung zur Gesamtaufrollung nicht gegen die Rechtssicherheit verstößt. [24] Dabei ergibt sich auch aus der historischen Interpretation, einen wie großen Wert das Preußische Oberverwaltungsgericht und Enno Becker auf die Endgültigkeit der Erstveranlagung bzw. die Beständigkeit des daraufhin ergehenden Bescheids gelegt haben. [25]

Schließlich spricht auch die präventive Wirkung des Betriebsprüfungsverfahrens gegen die Gesamtaufrollung. Da die Buchhaltungsunterlagen und die Steuererklarungen heute viel vollständiger angefertigt werden als vor Erlaß der AO 1919 und auch der Novellierung 1931, ist das Bedürfnis der Finanzverwaltung an einer umfassenden Zweitveranlagung nicht mehr so groß. Das gilt auch für den zwi-

---

20) S. o. § 2, 1. c).

21) In Spitaler-Gedächtnisschrift, 64 f., 70 f. und 73 f.

21a) BVerfG E 19, 290 ff. konnte diese Argumentation nicht entkräften, da dort in nur einem Satz und nur beiläufig erwähnt wird, daß in der Rechtsprechung des BFH die Rechtssicherheit gegen die Steuergerechtigkeit abgewogen werde (aaO, 302).

22) Vgl. erstmals E 2, 380 ff. (403 ff.); weitere Nachweise bei Leibholz-Rinck, Art. 20, Anm. 26.

23) Vgl. insbesondere Friedlaender in Spitaler-Gedächtnisschrift, 73 f. (75 o.).

24) Dies ist umso bedauerlicher, als das BVerfG selbst ausgeführt hat, daß unter "Änderung des Bescheids" sowohl die vollständige als auch die teilweise Änderung verstanden werden könne (E 19, 290 ff., 301).

25) Vgl. Friedlaender, Spitaler-Gedächtnisschrift, 79 f. und Kruse, 178.

schenzeitlichen Ausbau der Veranlagungsbehörden und die Qualifikation der Finanzbeamten. Wenn schon zur Zeit des Preußischen Oberverwaltungsgerichts - mit der damals herrschenden Meinung! [26] - die Berichtigungsveranlagung nur bei neuen Tatsachen zugelassen wurde, so muß bei der zwischenzeitlichen Entwicklung und unter der Herrschaft des GG dies heute erst recht gegen die Gesamtaufrollung sprechen.

Von entscheidender Bedeutung sind aber zwei Argumente, die bisher vernachlässigt wurden. Das eine stellt darauf ab, daß die Berichtigungsveranlagung nur bei bestimmten, einzeln aufgeführten Voraussetzungen zugelassen ist. Die logische Interpretation [27] entnimmt hieraus, daß nur insoweit berichtigt werden darf, als die im Gesetz genannten Voraussetzungen gegeben sind: denn wenn der Umfang der Berichtigungsveranlagung über die Tatbestandsvoraussetzungen hinausgehen soll, so hätte der Gesetzgeber bereits die Voraussetzungen (noch) weiter fassen müssen. [28] Der Gesetzgeber bedient sich zur Regelung der Lebenssachverhalte der Normierung von Regel- und Ausnahmetatbeständen. Dies muß bei der Auslegung der Gesetze berücksichtigt werden. Knüpft der Gesetzgeber die Berichtigungsveranlagung an bestimmte Voraussetzungen, so will er gerade nicht, daß andere Umstände mitberichtigt werden.

Das stärkste Argument gegen jede Gesamtaufrollung [29] bildet das Gebot des Vorbehalts des Gesetzes. [30] Da nämlich § 222 die Gesamtaufrollung nicht ausdrücklich deckt - und das wurde bisher noch nie bestritten -, stellt jede belastende Berichtigungsveranlagung, soweit sie auch alte Tatsachen oder Fehler

---

26) Vgl. Vogel, Berichtigungsveranlagung, 1 Fn. 2.

27) Zu deren Zulässigkeit und Voraussetzungen vgl.:
Wolff, Bd. I, 127;
Niemann in Spitaler-Gedächtnisschrift, 15.

28) Ähnlich: Felix in Steuer-Kongreß-Report 1965, 23;
vgl. auch Meyer-Arndt in BB 1966, 315 Fn. 14.

29) Auch die von Vogel, Berichtigungsveranlagung, 81 vorgeschlagene Lösung ist daher abzulehnen; sie befriedigt schon deshalb nicht, weil sie differenziert zwischen normalen und solchen Bescheiden, die im Betriebsprüfungsverfahren ergangen sind (aaO., 82, 83).
Diese Unterscheidung löst die Probleme der Praxis nicht: von allen o. A. 1 und 2 mitgeteilten Entscheidungen zur Gesamtaufrollung konnte nur eine (!) gefunden werden, die alte Tatsachen mitberichtigt; es ist die schon im Einführungsfall 3. a) (vgl. § 1, A. 7) mitgeteilte BFH-Entscheidung.

30) § 2, A. 53.

berücksichtigt, einen Eingriff in das Eigentum des Steuerpflichtigen dar, der vom Gesetz nicht gefordert wird. Demgegenüber kann nicht eingewendet werden, daß dem Gesetzesvorbehalt durch die Einzelsteuergesetze Genüge getan sei, und durch die Gesamtaufrollung "nur" die Endgültigkeit der Erstveranlagung beeinträchtigt würde; denn Grundlage für die Nachbesteuerung ist nach Abschluß der Erstveranlagung auch § 222.

c) Will man der hier vertretenen Meinung, wonach das Auslegungsergebnis der Gesamtaufrollung entgegensteht, nicht folgen, so könnte die Ansicht vertreten werden, daß sich § 222 zu der Frage gar nicht äußert, also insoweit eine Lücke vorliegt. Diese wäre durch sog. ergänzende Rechtsfindung zu schließen, wobei zu prüfen ist, ob auf diesem Weg die Rechtsprechung des RFH und BFH zur Gesamtaufrollung haltbar ist. Vorab ist daran zu erinnern, daß sich die Rechtsprechung auf diese Lösungsmöglichkeit nicht beruft, sondern die Ansicht vertritt, daß unter Änderung des Bescheids auch die Abänderung im Gesamten verstanden werden müsse, [31] dieses Ergebnis also im Weg der Auslegung gewinnen zu können glaubt.

In der Sache selbst könnte aber auch die Lückenschließung nur zur Verneinung der Gesamtaufrollung führen: einmal weil die Lückenschließung sich an dem Zweck des Gesetzes bzw. dem gesetzgeberischen Willen zu orientieren hat, [32] und dieser, wie die Auslegung ergeben hat, einer Gesamtaufrollung auch dann entgegensteht, wenn man der Ansicht ist, daß sich der Wortlaut zu dieser Frage nicht äußert; zum andern aber, weil durch ergänzende Rechtsfindung wegen des Gesetzesvorbehalts kein neuer Steuertatbestand geschaffen werden darf. Dies kann bei der Eingriffsverwaltung nur durch den Gesetzgeber geschehen. Aus demselben Grund kann in der Rechtsprechung zur Gesamtaufrollung auch kein Gewohnheitsrecht gesehen werden. [33]

---

31) Die Rechtsprechung versteht § 222 nicht als Ermessensvorschrift, sondern als zwingende Norm. Zur Entwicklung dieser Rechtsprechung vgl. Kruse, 185. Hierzu wird unter § 7 noch Stellung genommen.

32) Vgl. o. § 2, 2.

33) So BFH-Urt. v. 18.2.1959 II 28/58 U in BStBl III 1959, 176;
RFH E 33, 57;
Kruse, 55;
Friedlaender in Spitaler-Gedächtnisschrift, 86 u. Fn. 87, 88.

§ 6
GEGENSTAND DER BERICHTIGUNGSVERANLAGUNG

Die im Eingangsbeispiel 4 mitgeteilte Entscheidung des RFH v. 20.5.1931 [1] berührt eine Problematik, die lange Zeit von Rechtsprechung (1.) und Schrifttum (2.) als solche nicht erkannt wurde. Erst in allerjüngster Zeit finden sich eingehende Äußerungen, zu denen unter Berücksichtigung der neuen FGO Stellung zu nehmen ist (3.). Dabei wird zwischen Berichtigungen, die nach einem Einspruchsverfahren (4.) und solchen, die nach einem Gerichtsverfahren (5.) ergangen sind, zu unterscheiden sein.

1. Die Rechtsprechung des RFH [2] und des BFH [3] läßt nach Erlaß einer Einspruchsentscheidung die Berichtigung nach §§ 222 und 223 nach den gleichen Grundsätzen zu, wie wenn das Einspruchsverfahren nicht durchgeführt worden wäre. Nach gerichtlicher Entscheidung ist hingegen die Berichtigung einer Steuerfestsetzung gem. § 222 I, Ziff. 3 und 4 und eine Nachforderung gem. § 223 ausgeschlossen. In diesen Fällen wird anerkannt, daß eine Änderungsbefugnis des Finanzamts den Gewaltenteilungsgrundsatz verletzen würde. Abweichend hiervon wird jedoch die Berichtigung gem. § 222 I, Ziff. 1 und 2 beim Bekanntwerden neuer Tatsachen oder Beweismittel auch nach Erlaß eines Urteils zugelassen. [4]

---

1) Vgl. o. § 1 A. 12.

2) Urt. v. 4.2.1921 II 45/21 in RStBl 1921, 183;
Urt. v. 25.3.1927 II 66/27 in StuW 1927, Nr. 296;
Urt. v. 20.5.1931 VI A 687/30 in RStBl 1931, 481;
Urt. v. 10.6.1931 III A 903/30 in StuW 1931, Nr. 767;
Urt. v. 7.10.1931 II A 287/31 in StuW 1932, Nr. 102;

3) Urt. v. 18.5.1955 II 97/55 U in BStBl III 1955, 208 ff. (für § 223);
Urt. v. 30.6.1956 III 157/54 U in BStBl III 1956, 216;
Urt. v. 1.2.1957 III 188/56 U in BStBl III 1957, 98 f.;
Urt. v. 18.9.1957 II 195/56 U in BStBl III 1957, 423 ff.;
Urt. v. 22.7.1960 III 95/59 U in BStBl III 1960, 524;
aA.: keine Berichtigung wegen neuer Tatsachen:
Urt. v. 21.10.1960 III 2/59 in HFR 1961, 64;
Urt. v. 9. 7.1963 VII 133/62 U in BStBl III 1963, 411 f. nennt erstmals den Streitgegenstand als die materielle Rechtskraft beschränkenden Faktor.

4) Klassisch ist die Zusammenfassung in BFH-Urt. v. 18.5.1955 II 97/55 U in BStBl III 1955, 208 ff. (209): zunächst wird ausgeführt, daß auch eine rechtskräftige Entscheidung durch Urteil eine Berichtigung "an sich" nicht

Zur Begründung wird darauf hingewiesen, daß ein rechtskräftiges Urteil nur eine abweichende rechtliche Beurteilung des Sachverhalts, wie er der Entscheidung zugrunde gelegen habe, verhindere; die Berücksichtigung neu bekanntgewordener Tatsachen werde hierdurch nicht ausgeschlossen. [5] Dabei mag der Gedanke mitspielen, daß durch die rechtskräftige Rechtsmittelentscheidung die Regelungsbefugnis der Behörde bezüglich des Veranlagungszeitraums unberührt bleibe, zumal nach der hM. der Berichtigungsbescheid neben den formell bestehen bleibenden Erstbescheid tritt. [6]

Der BFH hat in einem Urt. v. 21.10.1960 [7] zwar ausgesprochen, daß die rechtskraftige Feststellung des Einheitswerts durch das FG auch nicht bei Bekanntwerden neuer Tatsachen oder Beweismittel berichtigt werden darf, "wenn Gegen-

---

Fortsetzung der Fußnote 4) von Seite 50:
ausschließe. "Es trifft zwar zu, daß eine Rechtsmittelentscheidung schlechthin lediglich die Finanzgerichte bindet, sowie daß die Finanzverwaltungsbehörde grundsätzlich nur hinsichtlich der Rechtsbeurteilung gebunden ist. Auch ist, wenn dem Finanzamt neue Tatsachen und Beweismittel bekannt werden, die Zulassigkeit der Nachforderung selbstverständlich gegeben." Nur in dem Fall, daß das Finanzamt die betreffenden Tatsachen bereits vor Rechtskraft gekannt, sie aber im Rechtsmittelverfahren nicht geltend gemacht hat, soll etwas anderes gelten: "Die Nichtzulassung in diesem Fall beruht auf dem allgemein für das Rechtsmittelverfahren geltenden Grundsatz des "ne bis in idem" ... Hier ist durch die erste Rechtsmittelentscheidung der Steuertatbestand in dem ganzen Umfang, wie ihn das Finanzamt kannte, konsumiert ..."
Begründung? Der Grundsatz des "ne bis in idem" hat im Rechtskraftgedanken seinen speziellen Ausdruck gefunden, wobei es auf die Kenntnis einer am Verfahren beteiligten Partei gerade nicht ankommt! Der Ausdruck der "Konsumtion" ist hier wirklich fehl am Platz. Er wird im Strafrecht im angeführten Zusammenhang in dem Sinn verwendet, daß der staatliche Strafanspruch verbraucht sei. Er bezieht sich also nicht auf tatsächliche Umstände. So verstanden ist der Vergleich im Verhältnis zum Steuerpflichtigen makaber.

5) So schon der RFH in der oben § 1, A. 12 angeführten Entscheidung. Damit wird aber nur eine neue Behauptung ohne Begründung aufgestellt. Immerhin erscheint aus dem Gesichtspunkt der Regelungsbefugnis für den Veranlagungszeitraum die Unterscheidung verständlich.

6) Vgl. dazu o. § 3, insbesondere 3. b).

7) III 2/59 in HFR 1961, 64.

stand des ... Rechtsmittelverfahrens und der nachträglichen Berichtigung durch das Finanzamt der gleiche Streit ist." Aber die Entscheidung ist in ihrer Bedeutung nicht zweifelsfrei, weil der gleiche Senat in einem Urt. v. 22.7.1960 [8] ausführte, daß die Durchbrechung der materiellen Rechtskraft zulässig sei, wenn neue Tatsachen bekannt werden. So ist das Urt. v. 21.10.1960 nicht geeignet, eine Änderung der Rechtsprechung anzudeuten, wonach das Finanzamt bei vorangegangenem Rechtsmittelverfahren nur an die Rechtsauffassung des Gerichts gebunden ist. Beide Entscheidungen haben - je nach dem Ausgangspunkt der Autoren - auch unterschiedliche Stellungnahmen bewirkt. [9]

2. Im neueren Schrifttum wird diese Rechtsprechung ohne eingehende Begründung im wesentlichen gebilligt. [10] Nur in der älteren Literatur zur RFH-Rechtsprechung finden sich Gegenstimmen, die sich in zwei Gruppen einteilen lassen. Die eine, profiliert von Niemann [11] vertreten, machte geltend, daß

8) III 95/59 U in BStBl III 1960, 524.

9) Das Urt. v. 22.7.1960 ablehnend: Tipke in FR 1961, 73; bejahend: von Wallis in FR 1961, 53 (betr. Urt. v. 22.7.1960) und 138 (betr. Urt. v. 21.10.1960).

10) Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 222, A. 12;
Berger, § 245, A. 2 b) 4 (S. 297);
Mattern-Meßmer, § 222, A. 1659 rechtfertigen die Anwendung des § 222 I, Ziff. 1 und 2 auf Rechtsmittelentscheidungen schlicht mit dem Hinweis auf Sinn und Zweck der Norm, der auf die Neuveranlagung gerichtet sei, obwohl der Wortlaut nur von Bescheiden spreche.
Sehr weitgehend: Woerner, 69 f., der auch Rechenfehler und offenbare Unrichtigkeiten, soweit sie vom Gericht unbemerkt dem Finanzamt unterlaufen sind und in die Entscheidung übernommen wurden, von der Behörde gem. § 92 Abs. 2 berichtigen lassen will (S. 70); vgl. jetzt § 107 FGO.
Begründet wird der Umfang der materiellen Rechtskraft durch die Bestimmung des Streitgegenstandes, ohne allerdings Folgerungen hieraus zu ziehen, von:
Tipke-Kruse, § 222, A. 7 und
Becker-Riewald-Koch, A. 3 (2.) vor § 91;
einschränkend: Ziemer-Birkholz, § 66, A. 16, die die materielle Rechtskraft auf den entscheidenden Sachverhalt beschränken wollen;
anders neuestens: Kühn, § 222, A. 2 unter Berücksichtigung von § 110 FGO.

11) In VerwArch., Bd. 40, 150 f.;
so auch Scheuffler in StuW 1940, Sp. 255 und
Kühn in StuW 1942, Sp. 102.

nach einem rechtskräftigen Urteil jegliche Änderung und Berichtigung unzulässig sei, weil auch beim Bekanntwerden neuer Tatsachen der beurteilte Sachverhalt der gleiche bleibe.

Demgegenüber vertrat Hensel [12] die Meinung, daß die Unabänderbarkeit nur insoweit eintreten könne, als im Urteil eine sachliche Entscheidung getroffen worden ist oder der Sachverhalt hätte erörtert und entschieden werden müssen. Erstaunlicherweise findet sich in der Literatur zur BFH-Rechtsprechung keine Auseinandersetzung mit diesen Argumenten.

Auch Vogel, [13] der soweit ersichtlich als erster Folgerungen hinsichtlich der Einschränkung der Berichtigung von Urteilen zieht, geht davon aus, daß die Verwaltung nur an die rechtliche Beurteilung durch das Gericht gebunden sei, so daß eine Berichtigung wegen neuer Tatsachen grundsätzlich vorbehalten bleiben müsse. Im Gutachten [14] erörtert Vogel die Frage der Urteilsberichtigung wegen neuen Tatsachen erneut und zwar unter dem Gesichtspunkt des § 110 FGO. Wenn auch mit anderer Begründung wird doch das schon vor Inkrafttreten der FGO von der hM. vertretene Ergebnis bejaht; die Berichtigung wegen neu bekannt werdender Tatsachen soll über den Wortlaut von § 100 FGO hinaus nicht nur zum Nachteil des Steuerpflichtigen, sondern auch zu seinen Gunsten möglich sein.

Auch die Arbeit von Niemeyer kommt hinsichtlich der Zulässigkeit der Berichtigung wegen neuer Tatsachen zu keinem anderen Ergebnis. Sie läßt vielmehr selbst die von Vogel gemachten Einschränkungen außer acht und untersucht die Frage der Berichtigung wegen neuer Tatsachen unter dem Gesichtspunkt des Verfahrensobjekts. [15] Sachverhaltselemente werden hierzu nur insoweit gerechnet, als sie zur Individualisierung des Steueranspruchs notwendig sind. [16] "Zweifelhaft kann nur sein, ob alle objektiv bei Erlaß des rechtskräftigen Urteils feststehenden und für den Anspruch wesentlichen Tatsachen unabhängig vom Wissen des Gerichts von der materiellen Rechtskraftwirkung betroffen werden." [17]

Niemeyer beantwortet die Frage in Anlehnung an den BGH auch für den Steuerprozeß dahin, daß sich die materielle Rechtskraft nur soweit erstrecken könne, als der Steuerfall dem Gericht vorgelegen habe. [18] Wenn darüber hinaus im

---

12) aaO., 133 f.
13) aaO., 69 f.
14) S. 45 einerseits; S. 51/52 andererseits.
15) aaO., 50 ff.
16) aA.: Habscheid, 199, der für den Zivilprozeß den gesamten Lebenssachverhalt als Teil des Streitgegenstandes betrachtet.
17) Niemeyer, 51.
18) aaO., 52 u. Fn. 151.

Zivilprozeß eine rechtskräftig abgewiesene Klage nicht noch einmal unter Berufung auf nicht vorgebrachten Prozeßstoff erhoben werden könne, so sei dies eine Folge der Präklusionswirkung des Urteils, die aber von der materiellen Rechtskraft zu unterscheiden sei. [19] Diese Präklusionswirkung meint Niemeyer für den Steuerprozeß deshalb beschränken zu können, weil hier im Gegensatz zum Zivilprozeß nicht die Verhandlungsmaxime gilt, sondern die Ermittlung von Amts wegen. [20]

Zu demselben Ergebnis kommt Strassl, [21] der zwar die Berücksichtigung neuer Tatsachen zunächst unter dem Gesichtspunkt des Streitgegenstandes erörtert, um dann die entscheidenden Ausführungen zur Präklusion zu machen. [22] Diese sei für den Parteistreit des Zivilprozesses sachgerecht, weil hier jede Partei die Verantwortung für den Prozeßstoff trage. Anders jedenfalls im Steuerprozeß, der als verlängertes Veranlagungsverfahren nur eine eingeschränkte Ermittlungspflicht kenne. [23]

Müffelmann gelangt in einer eingehenden Untersuchung über den Streitgegenstand im Steuerprozeß zu weitreichenden Ergebnissen, die auch für die Frage der Berichtigungsveranlagung nach einem Rechtsmittelverfahren neue Wege weist. Der Streitgegenstand wird ebenso wie im Zivil- und Verwaltungsprozeßrecht als "das Begehren auf die im Klageantrag bezeichnete Entscheidung" bestimmt. [24] Zur Konkretisierung des Streitgegenstands wird der Sachverhalt herangezogen, da sich die Identität des Streitgegenstands nicht allein nach dem Wortlaut des Antrags bestimmen lasse. [25]

---

19) aaO., 54.

20) aaO., 55.

21) In StuW 1964, Sp. 229 ff.

22) aaO., Sp. 240.

23) aaO., Sp. 241: "Die Ermittlungspflicht des FG geht daher im allgemeinen nicht weiter, als die Ermittlungspflicht des Finanzamts... Für das im Steuerprozeß fortgeführte Veranlagungsverfahren gilt daher nichts anderes als für das Besteuerungsverfahren."

24) aaO., 174. Damit folgt Müffelmann der für den Zivilprozeß ua. von Rosenberg, Schwab, Böttticher und dem BGH vertretenen Ansicht vgl. aaO., 64; unter Ablehnung der Meinungen, die für den Steuerprozeß den Streitgegenstand als den angefochtenen Bescheid oder den Steueranspruch bezeichnen.

25) aaO., 176 mit dem Beispiel, daß ein verschiedener Streitgegenstand vorliegt, wenn ein Steuerpflichtiger die Herabsetzung der Einkommensteuer 1961 um DM 500 beantragt, weil das Finanzamt eine Garantierückstellung zum 31.12.1961 in Höhe von DM 2.500 nicht anerkannt hat, und wenn er denselben Antrag stellt mit der Begründung, DM 2.500 Sonderausgaben zu haben.

Ausgehend von der Prämisse, daß der Umfang der materiellen Rechtskraft durch den Streitgegenstand bestimmt werde [26] kommt Müffelmann zu der Folgerung, daß die Änderungs- und Berichtigungsbefugnis des Finanzamts nach einem rechtskräftigen Urteil (nur) insoweit ausgeschlossen werde, als der Streitgegenstand reicht. [27] Die Frage der Berücksichtigung neu bekannt gewordener Tatsachen und Beweismittel erörtert Müffelmann nicht unter dem Gesichtspunkt der Präklusion, sondern durch eine ausführliche Abgrenzung vom Wiederaufnahmeverfahren, als dessen Rechtsgrundlage er nicht § 222 anerkennt, vielmehr ein allgemein gültiges prozeßrechtliches Institut annimmt, das auch für das Rechtsmittelverfahren nach der AO gelte. [28]

Damit glaubt Müffelmann den Weg frei gemacht zu haben für die Lösung, daß neue Tatsachen bezüglich einem rechtskräftig entschiedenen Streitgegenstand [29] nur in den engen Grenzen des Wiederaufnahmeverfahrens berücksichtigt werden können, weil auch im Zivil- und Verwaltungsprozeß [30] neue Tatsachen, "die bereits bei Ergehen der rechtskräftig gewordenen gerichtlichen Entscheidungen vorgelegen haben, jedoch dem Gericht nicht bekannt waren, die materielle Rechtskraft nicht in Frage stellen können." [31]

---

26) aaO., 57.

27) aaO., 185 ff.

28) aaO., 193; diese Begründung ist jetzt überholt, da in § 134 FGO ausdrücklich auf die §§ 578 ff. ZPO verwiesen wird.
Die Bedenken Vogels im Gutachten, 46 gegen Müffelmann betreffen nur dessen abweichende Definition des Streitgegenstandes. Vogel betont jedoch ausdrücklich, daß nach der hM. und der abweichenden Ansicht Müffelmanns mit der rechtskräftigen Entscheidung die Rechtswidrigkeit bzw. die Rechtmäßigkeit des angefochtenen VA festgestellt werde.

29) Vgl. aaO., 191 und Fn. 45; ferner o. A. 9.

30) Zur Präklusion nimmt Müffelmann keine Stellung. Er bejaht sie jedoch in der Sache, weil er aaO., 194 Fn. 62 auf die Möglichkeit der Mitwirkung bei der Sachaufklärung für beide Verfahrensbeteiligte abstellt. Entgegen Niemeyer kommt Müffelmann, 171 zu dem Ergebnis, daß auch im Steuerprozeß die Dispositionsmaxime gelte und sich der Steuerprozeß insoweit nicht vom Zivil- und Verwaltungsprozeß unterscheide.

31) aaO., 194. Anderes gilt bei nachträglichen Sachverhaltsänderungen, wie sie für Bescheide §§ 4 II und III; 5 III und IV StAnpG regeln. Hier entfällt die Bindung an die rechtskräftige Entscheidung des Streitgegenstandes.
aA.: BGH-Urt. v. 24.11.1951 II ZR 51/51 in Lindenmaier-Möhring, § 322 ZPO Nr. 4:
"Die Rechtskraft des Urteils eines Vorprozesses beschränkt sich auf dessen tatsächliche Grundlagen, erfaßt daher nicht einen auf weiteren Tatsachen beruhenden ergänzten Sachverhalt."

Konsequenterweise kommt Müffelmann für die Fehlerberichtigung gem. § 222 I, Ziff. 3 und 4 umgekehrt zu dem Ergebnis, daß eine Bindung an die Rechtsauffassung des Gerichts nicht schlechthin, sondern nur insoweit bestehe, als über den Streitgegenstand entschieden wurde. [32] Für die Gesamtaufrollung ergibt sich hieraus, daß sich die Berichtigung auch auf einen Fehler erstrecken kann, wenn dieser nicht vom Streitgegenstand berührt wird, sofern man - was Müffelmann nicht zu entscheiden brauchte [33] - die Gesamtaufrollung als von § 222 I gedeckt ansehen will. [34]

3. Die Finanzgerichtsordnung v. 6.10.1965 [35] hat für den Steuerprozeß eine Rechtsgrundlage geschaffen, die die Argumente zur Frage der Berichtigungsveranlagung nach einem Rechtsmittelverfahren teils bestätigt, teils ihrer Grundlage entzieht.

Entsprechend dem Bestreben, das Verwaltungsverfahren vom Rechtsmittelverfahren zu trennen [36] ist der Steuerprozeß kein "verlängertes Veranlagungsverfahren" [37] mehr. Zwar ist dies nicht ausdrücklich bestimmt; es ergibt sich aber aus der Ausgestaltung des Gerichtsverfahrens und der Stellung der Beteiligten. [38] Gem. § 96 I, 2 FGO darf das Gericht dem Kläger nicht mehr zusprechen als er begehrt; es darf ihn aber auch nicht schlechter stellen als er ohne Klagerhebung stehen würde (keine reformatio in peius). [39]

Das Gericht hat also nicht mehr wie früher die Aufgabe der Veranlagungsbehörde zur Festsetzung der gesetzlichen Steuer. [40] Dementsprechend ist auch das Finanzamt nicht mehr gehindert, während des Prozesses den angefochtenen Verwaltungsakt nach den Vorschriften des materiellen Rechts (vgl. die geänder-

---

32) aaO., 188 ff.

33) Leider bezeichnet Müffelmann, 190 Fn. 43 die Gesamtaufrollung als von der hM. gedeckt, während sie in Wirklichkeit nur von der höchstrichterlichen Rechtsprechung gefordert wird und fast das gesamte Schrifttum dagegen Stellung nimmt.

34) Zur Stellungnahme vgl. o. § 5, 3.

35) BGBl I, 1965, 1477 ff.; in Kraft ab 1.1.1966.

36) Ziemer-Birkholz, Einleitung A. 29;
Ziemer in BB 1965, 957 und 961.

37) Ziemer-Birkholz, Einleitung A. 28.

38) Vgl. dazu § 57 FGO und Ziemer-Birkholz, § 57, A. 2.

39) Ziemer-Birkholz, § 96, A. 53.

40) Anders: § 243 II, III AO aF.

ten §§ 93 II, 94 III AO) zu ändern oder zu ersetzen: § 68 FGO. Entgegen dem Wortlaut des § 68 FGO muß dies auch für die Zurücknahme, dh. die ersatzlose Aufhebung gelten, [41] sowie für die Berichtigung gem. §§ 92 II und 222 ff.; gem. §§ 123, 2 und 68 FGO hat das Finanzamt diese Befugnis auch in der Revision.

In Anlehnung an das Vorschaltverfahren gem. §§ 68 ff. VwGO wurde das bisherige, justizförmig ausgestaltete Einspruchsverfahren in §§ 228 ff. AO als außergerichtlicher Rechtsbehelf ausgestaltet und gem. § 44 I FGO zur Prozeßvoraussetzung.

Das Wiederaufnahmeverfahren ist in § 134 FGO ausdrücklich zugelassen durch Verweisung auf §§ 578 ff. ZPO. Auch ist die Fehlerberichtigung eines Urteils in § 107 FGO dem Gericht zugewiesen.

Als Verfahrensgrundsatz bestimmt § 76 I FGO, daß das Gericht den Sachverhalt von Amts wegen zu erforschen hat (Untersuchungsmaxime). Auch die Beteiligten sind zur vollständigen Erklärung der tatsächlichen Umstände verpflichtet. Darüber hinaus verweist § 76 III FGO ausdrücklich auf die Ermittlungspflicht des Finanzamts gem. § 204 AO. Da nach altem Recht mit Klageerhebung die Herrschaft des Verfahrens auf das Gericht überging, ist die - unbeschadet der Einleitung des finanzgerichtlichen Verfahrens fortbestehende - Verantwortung der Finanzbehörde für die zutreffende Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen die zwangsläufige Folgerung aus der Trennung von Gerichts- und Veranlagungsverfahren. [42] Hinsichtlich der Verfügung über den Streitgegenstand läßt die FGO die Betonung der Dispositionsmaxime im Gegensatz zur Offizialmaxime erkennen; gem. § 96 I, 2 FGO kann der Kläger den Streitgegenstand bestimmen, ohne daß das Gericht ihm mehr zusprechen könnte als beantragt wurde. Es gibt daher auch keine sog. "Verböserung" mehr. Damit kann der Kläger auch den Inhalt der Entscheidung bestimmen, während er bislang nur die Entscheidung über Beginn und Beendigung des Verfahrens hatte. Zutreffend wird man daher von einer Zurückdrängung der Offizialmaxime zugunsten der Dispositionsmaxime sprechen können. Ein Rest des Offizialprinzips kann nur noch im Vergleichsverbot gesehen werden. [43]

---

41) So auch Ziemer-Birkholz, § 68, A. 2 und 5. Die Folge ist, soweit das Finanzamt nicht verbösert, die ganze oder teilweise Erledigung der Hauptsache;
vgl. Ziemer-Birkholz, § 68, A. 5 und Anhang § 72, A. 52.

42) Vgl. Ziemer-Birkholz, § 76, A. 2.

43) So zutreffend Ziemer-Birkholz, Vorb. A. 22 (S. 197)
vgl. für das alte Recht auch BVerwG E 8, 329 mit zustimmender Besprechung von Paulick in JuS 1966, 21 ff.;
so auch BFH-Urt. v. 13.7.1955 II 38/55 S in BStBl III 1955, 251;
BFH-Urt. v. 31.1.1956 I 111/54 U in BStBl III 1956, 86.

Bei der Aufhebung angefochtener Verwaltungsakte ist gem. § 100 I, 1 FGO das Finanzamt an die rechtliche Entscheidung gebunden, an die tatsächliche Beurteilung jedoch nur insoweit, als nicht neue Tatsachen oder Beweismittel eine andere Beurteilung rechtfertigen. Das Verständnis dieser Vorschrift wird erleichtert, wenn man sich vergegenwartigt, daß § 100 FGO keine Rechtskraftfragen sondern die Möglichkeiten der gerichtlichen Entscheidung bei der Anfechtungsklage behandelt. § 100 I, 1 FGO betrifft dabei nur den Fall der ersatzlosen Aufhebung im Gegensatz zur Änderung gem. § 100 II FGO. Der Wortlaut des § 100 I, 1 FGO wäre allerdings unmißverständlicher gefaßt gewesen, wenn statt von neuen Tatsachen und Beweismitteln von neuen tatsächlichen Umständen die Rede wäre; denn auf die Berichtigungsveranlagung gem. § 222 I, Ziff. 1 und 2 ist damit nicht Bezug genommen, weil diese das Vorhandensein eines wirksamen, wenn auch änderungsbedürftigen Verwaltungsakts gerade voraussetzt, während der angefochtene Verwaltungsakt gem. § 100 I, 1 FGO aufgehoben wurde. [44)]

---

44) Ziemer-Birkholz, § 100, A. 74 vertreten die Meinung, daß hinsichtlich der tatsächlichen Beurteilung die Bindungswirkung des Urteils im Fall der Aufhebung gem. § 100 I FGO eingeschränkt ist gegenüber § 100 I, 1 FGO. Eine andere Frage ist, ob sich die in § 100 I, 1 FGO enthaltene erneute Entscheidungsbefugnis der Behörde bei aufgehobenem Verwaltungsakt nicht schon aus dem Verwaltungsprozeßrecht ergibt.
Es ist deshalb auch unzulässig, den Begriff der neuen Tatsachen und Beweismittel iS. § 222 AO auszulegen.
So aber Görg-Müller, § 110, A. 523;
die erneute Entscheidungsbefugnis der Behörde besteht im Verwaltungsprozeßrecht aber nicht nur bei veränderten tatsächlichen Umständen, sondern auch bei gleichem Sachverhalt, wenn die Behörde die erneute Bescheidung anders (als vom Gericht abgelehnt) begründen kann: Eyermann-Fröhler, § 121, A. 20 (bei Formfehlern), A. 22 (bei Ermessensentscheidung). Bei unveränderter Sach- und Rechtslage darf kein neuer Verwaltungsakt ergehen: Müffelmann, 106.
Es könnte daher die Frage erhoben werden, ob § 100 I, 1 FGO die erneute Entscheidungsbefugnis des Finanzamts gegenüber dem Verwaltungsrecht einschränkt, indem sie von neuen tatsächlichen Umständen abhängig gemacht wird. ME. ist dies zu verneinen, weil nicht angenommen werden kann, daß der Gesetzgeber diese subtilen Fragen in § 100 I, 1 FGO regeln wollte. So verstanden hat die Vorschrift nur klarstellenden Charakter, indem sie der Behörde die Fälle erneuter Entscheidungsbefugnis aufzeigt.
§ 100 I, 1 FGO setzt voraus, daß das Steuerrechtsverhältnis nach Aufhebung des Verwaltungsakts neu geregelt werden muß, während dies in den Fällen des § 110 I, 1 FGO durch Urteil bereits geschehen ist.

Diese sind vielmehr in § 110 FGO angesprochen. In Abs. 1 werden die objektiven und subjektiven Grenzen der materiellen Rechtskraft geregelt. Danach bestimmt sich der Umfang der materiellen Rechtskraft nach dem Streitgegenstand. Aus Abs. 2 ergibt sich, daß insoweit die Vorschriften über die Aufhebung von Verwaltungsakten, [45] und die Nachforderung von Steuern nicht mehr eingreifen. Diese Folge würde sich auch ohne die ausdrückliche Anordnung in § 110 II FGO aus der Beschränkung der materiellen Rechtskraft durch den Streitgegenstand ergeben. Obwohl auch Ziemer-Birkholz [46] dies anerkennen, meinen sie aus dem Wortlaut des § 110 I, 1 FGO eine Beschränkung der materiellen Rechtskraft ableiten zu können. [47] Bei den Worten: "Rechtskräftige Urteile binden die Beteiligten . . so weit, als über den Streitgegenstand entschieden worden ist" betonen sie das Wort e n t s c h i e d e n, um so den Sachverhalt, der Gegenstand des Verfahrens war, und denjenigen, der im Urteil entschieden wurde, zu unterscheiden. [48] Nur letzterer soll in materielle Rechtskraft erwachsen, so daß z.B. neue Tatsachen, die erst nach Erlaß des Urteils bekannt werden, die Berichtigungsveranlagung rechtfertigen würden.

4. Für die E i n s p r u c h s e n t s c h e i d u n g ergibt sich aus der durch die FGO geschaffenen Rechtslage, daß sie keine Rechtsmittelentscheidungen mehr sind. Das Einspruchsverfahren soll vielmehr der Verwaltung die Möglichkeit geben, den Verwaltungsakt erneut zu überprüfen. Damit ist die Einspruchsentscheidung ein echter Verwaltungsakt, der - ggf. in abgeänderter Form - Gegenstand des Steuerprozesses werden kann. Die bisherigen Erörterungen, [49] inwieweit Einspruchsentscheidungen abgeändert oder berichtigt werden können, sind daher gegenstandslos, zumal es Einspruchsentscheidungen in dem justizför-

---

Fortsetzung der Fußnote 44) von Seite 58:
Die Abgrenzungen bei Ziemer-Birkholz, § 100, A. 74 und § 110, A. 55 ff. erscheinen daher nicht glücklich.
Vgl. zum ganzen: Redeker-v. Oertzen, § 121, A. 8 f. (10).

45) Leider spricht § 110 II FGO von "Verfügungen". Darunter werden nur sog. konstitutive Verwaltungsakte verstanden. Es ist jedoch kein Grund ersichtlich, warum nicht auch die deklaratorischen Bescheide gemeint sein sollen, so daß es richtig "Verwaltungsakt" heißen müßte.

46) Ziemer-Birkholz, § 110, A. 5 und 65.

47) Vgl. Ziemer-Birkholz, § 110, A. 48.

48) aaO., A. 49 wird zwischen einem Urteilsgegenstand und einem Verfahrensgegenstand unterschieden!

49) Vgl. etwa Vogel, Berichtigungsveranlagung, 71.

migen Verfahren vor den Steuerausschüssen nicht mehr gibt. Für Einspruchsentscheidungen gelten daher die bisherigen Ausführungen über die Berichtigung von Bescheiden. Dies ergibt sich auch daraus, daß das Finanzamt den Einspruchsbescheid gem. §§ 68; 123, 2 FGO noch im Prozeß abändern kann.

5. Es bleibt die Frage, ob nach einem Rechtsmittelverfahren [50] das Finanzamt gem. § 222 I, Ziff. 1 und 2 oder Ziff. 3 und 4 berichtigen darf. Es ist also zu prüfen, ob ein rechtskräftiges Urteil der Berücksichtigung neu bekannt gewordener Tatsachen [51] entgegensteht (a); die Erörterungen im Schrifttum und die neue FGO legen es dabei nahe, von der Auswirkung des Wiederaufnahmeverfahrens auszugehen, und die Begriffsbestimmung des Streitgegenstandes zurückzustellen bis zur Erörterung der Fehlerberichtigung gem. § 222 I, Ziff. 3 und 4 (b), weil - wie sich zeigen wird - die Berichtigung wegen neuer Tatsachen nicht mit der Argumentation um den Streitgegenstand, sondern mit der aus

---

50) Für den Zivilprozeß stellt sich die Frage schon nach der letzten mündlichen Tatsachenverhandlung: Rosenberg, 755. Da das Finanzamt auch noch in der Revision abändern kann (§§ 123, 2; 68 FGO), wäre für den Steuerprozeß die letzte mündliche Verhandlung maßgebend. Streng genommen besteht die Änderungsbefugnis aber auch zwischen der letzten mündlichen Verhandlung und der Rechtskraft des Urteils. Da aber die Revisionsinstanz ggf. gem. § 127 FGO an das FG zurückverweisen kann, andererseits aber nach Schluß der mündlichen Verhandlung die Parteien nichts mehr vortragen können (Ziemer-Birkholz, §§ 92, 93, A. 16), ist davon auszugehen, daß das Finanzamt seine Änderungsbefugnis mit Schluß der letzten mündlichen Verhandlung verliert.

51) Die vorliegende Erörterung beschränkt sich also auf neue Tatsachen iS. § 222 I, Ziff. 1 und 2, die vor der Unterzeichnung des Berechnungsbogens durch den Sachgebietsleiter (s. o. § 4, A. 6) entstanden aber erst später bekannt wurden. Dies ist gemeint, wenn im folgenden vereinfachend von neuen Tatsachen gesprochen wird. Für den nach Rechtskraft erst neu entstandenen Sachverhalt ist anerkannt, daß er die rechtskräftig entschiedene Sache nicht berührt und Gegenstand eines neuen Verfahrens sein kann.
Dasselbe muß gelten für Tatsachen, die zwischen Schluß der mündlichen Verhandlung und dem Eintritt der Rechtskraft entstehen, da auch diese nicht mehr Gegenstand des abgeschlossenen Verfahrens sein können.
So Rosenberg 756 mit Beispielen;
Eyermann-Fröhler, § 121, A. 27.

der materiellen Rechtskraft fließenden Präklusion ausgeschlossen werden kann. Dieses Ergebnis soll schließlich in seiner Auswirkung auf Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren überprüft werden (c).

a) Das Wiederaufnahmeverfahren ist gem. § 134 FGO im Rahmen der §§ 578 ff. ZPO zugelassen. Dabei interessiert die Möglichkeit der Nichtigkeitsklage gem. § 579 ZPO hier nicht, weil sie prozessuale Mängel voraussetzt, die nicht zur Berichtigungsveranlagung gem. § 222 I, Ziff. 1 oder 2 führen können. Ergibt sich jedoch die Falschheit einer eidlichen Aussage oder Urkunde (§ 580 Ziff. 1 und 2 ZPO), so könnte das Finanzamt gem. § 222 I, Ziff. 1 berichtigen. Aus der Rechtskraftbestimmung des § 110 I, 1 FGO und § 134 FGO ergibt sich aber zwingend, daß in den genannten Fällen nur im Wiederaufnahmeverfahren durch das Gericht abgeändert werden kann. Durch Umkehrschluß könnte gefolgert werden, daß andere neue Tatsachen nicht mehr berücksichtigt werden können. [52] Auch durch systematische Interpretation wäre dieses Ergebnis zu rechtfertigen; denn es stellt eine Systemwidrigkeit dar, wenn so schwerwiegende neue Tatsachen wie die Restitutionsgründe nur vom Gericht im Wiederaufnahmeverfahren abzuändern sind, während andere vom Betriebsprüfer jederzeit feststellbare neue Tatsachen im Wege der Berichtigungsveranlagung vom Finanzamt sollen berücksichtigt werden können.

Demgegenüber können Ziemer-Birkholz [53] nicht argumentieren, daß sich die materielle Rechtskraft nur auf den dem Urteil zugrunde liegenden Sachverhalt (sog. Urteilsgegenstand) erstrecke, der hinter dem "Verfahrensgegenstand" zurückbleiben könne. Zunächst ist die getroffene Unterscheidung schon terminologisch nicht üblich; vor allem aber stellt sie das Ergebnis zahlreicher Bemühungen in Frage, die den Umfang der Rechtskraft nach dem Streitgegenstand bestimmen. [54] In diesem Zusammenhang genügt die Feststellung, daß sich der Streitgegenstand nur auf Rechtsbehauptungen erstreckt und nicht auf den Sach-

52) So in erfreulicher Klarheit Ziemer-Birkholz, § 100 A. 74:
"§ 110 läßt, soweit über den Streitgegenstand entschieden ist, und soweit die Bindungswirkung somit reicht, eine Berücksichtigung neuer Tatsachen und Beweismittel nur im Wege des Wiederaufnahmeverfahrens (§ 134) zu."
Leider durchbrochen in § 110, A. 48 f., 52 und 67.

53) § 110, A. 48.

54) Rosenberg, 748 f.;
Redeker-v. Oertzen, § 121, A. 7;
Eyermann-Fröhler, § 121, A. 10 und 27;
Müffelmann, 57 f.

verhalt. [55]

So verstanden sagt der Streitgegenstand aus, über welche Rechtsfolge das Gericht entschieden hat. [56] Hinsichtlich der Rechtsfolge ist die Unterscheidung bei Ziemer-Birkholz [57] zwischen Verfahrens- und Urteilsgegenstand nicht möglich; hinsichtlich des Sachverhalts aber auch nicht einschlägig, da das Gericht diesen nicht rechtskräftig feststellt. [58] Die Unterscheidung bei Ziemer-Birkholz ist

---

55) Rosenberg, 420;
Eyermann-Fröhler, § 121, A. 10 ff. (insb. 10 c);
Müffelmann, 141 ff., 174 f.;
ausdrücklich: Görg-Müller, § 110, A. 596;
Ziemer-Birkholz können sich auch unmöglich auf den Wortlaut des § 110 I, 1 FGO stützen, der dem § 121 VwGO nachgebildet ist: im Verwaltungsprozeßrecht wird aber auch nicht zwischen entschiedenem und nicht entschiedenem Sachverhalt unterschieden. Die materielle Rechtskraft wird vielmehr nach dem Streitgegenstand bestimmt; vgl. Eyermann-Fröhler, § 121, A. 10 f.
Im übrigen ist die Redaktion des § 100 I, 1 FGO nicht zu beanstanden. Der Umfang der materiellen Rechtskraft kann hinsichtlich des Rechtsausspruches tatsächlich nur nach dem Streitgegenstand bestimmt werden, wie er sich mit Hilfe des vom Kläger vorgetragenen und dadurch dem Gericht bekannten und von ihm entschiedenen Sachverhalts individualisieren läßt. Eine ganz andere Frage ist es, ob die Beteiligten mit dem Vortrag neu bekannt gewordener Tatsachen, die zum gleichen Streitgegenstand gehören, ausgeschlossen sind.
So auch Müffelmann, 135.

56) In diesem Zusammenhang gehört die oft verwendete Formulierung, daß die Urteilsgründe nicht an der Rechtskraft teilnehmen; vgl. Eyermann-Fröhler § 121, A. 24 f.; dies ist mißverständlich: Rosenberg, 754 (3.).
Gemeint ist damit nicht, daß etwa der Sachverhalt "rechtskräftig" werden könnte, sondern die Bestimmung des Streitgegenstandes. Hierzu können und müssen ggf. die Gründe herangezogen werden;
vgl. Eyermann-Fröhler, § 121, A. 47 und o. A. 25;
Redeker-v. Oertzen, § 121, A. 8.

57) § 110, A. 48; unhaltbar auch die Formulierung in § 66, A. 16.
Dagegen z.B. auch Eyermann-Fröhler, § 121, A. 27: "Ein Wesensunterschied zwischen der Rechtskraft im Anfechtungsprozeß und der im Zivilprozeß besteht nicht." Und passim!

58) Vgl. Rosenberg, 754, wonach die Rechtskraft nicht zum Inhalt hat, daß die Rechtsfolge richtig festgestellt sei; "... denn das würde auch die dem Urteil zugrunde liegenden tatsächlichen und rechtlichen Feststellungen zum Gegenstande der Rechtskraft machen, die es nicht sind."

also begrifflich und dogmatisch nicht haltbar; in der Sache selbst bedeutet sie einen Rückfall in die Hensel'sche Theorie des "strittigen Teilverhältnisses." [59]

Aus der aufgezeigten Funktion des Streitgegenstandes ergibt sich darüber hinaus für die Frage der Berücksichtigung neuer Tatsachen, daß eine Argumentation aus dem Streitgegenstand dieses Problem gar nicht entscheiden kann. [60]

Ein Vergleich mit dem Zivil- [61] und Verwaltungsprozeßrecht [62] zeigt, daß dort das Bekanntwerden neuer Tatsachen bezüglich dem rechtskräftig entschie-

---

59) Hensel, 133 ff.;
vgl. dazu kritisch: Müffelmann, 43 f., 55 f.

60) So ausdrücklich Müffelmann, 135 und Fn. 100 Der Grund liegt aber nicht darin, daß (wie Müffelmann meint) dem Streitgegenstand nur die dem Gericht bekannten Tatsachen zugrunde liegen, sondern darin, daß sich der Streitgegenstand nur auf die Rechtsbehauptung bezieht und zu dessen Individualisierung die Tatsachen herangezogen werden; vgl. o. A. 56.
Den Streitgegenstand bildet nur das aus dem Sachverhalt in Anspruch genommene Rechtsbegehren;
Rosenberg, 421: "... der Sachverhalt hat keine Bedeutung für den Streitgegenstand, denn sonst würden, wenn die Klage auf mehrere Sachverhalte (= Lebensvorgänge) gestützt wird, mehrere prozessuale Ansprüche vorliegen, und das ist ... nicht der Fall ... Die Einrede der Rechtshängigkeit ist begründet und die Rechtskraft greift durch, wenn in der zweiten Klage derselbe Antrag wie in der ersten Klage, wenn auch mit neuem Sachverhalt gestellt wird."
Daraus ergibt sich:
bei gleichem Streitgegenstand kommt es für die Zulässigkeit der Nachveranlagung auf das Bekanntwerden neuer Tatsachen nicht an, da insoweit rechtskraftig entschieden wurde: aA. die hM., die die Berichtigung aus § 222 I, Ziff. 1 und 2 auch bei gleichem Streitgegenstand zuläßt;
bei verschiedenem Streitgegenstand kann der dem neuen Anspruch zugrunde liegende Sachverhalt auch nachveranlagt werden, so daß es auf die Erstreckung der Rechtskraft des ersten Streitgegenstandes auch auf die nicht bekannten Tatsachen nicht ankommt: gegen die hM., die die Berichtigung aus § 222 I, Ziff. 3 und 4 ablehnt, wenn der Erstbescheid Objekt eines Rechtsmittelverfahrens war.

61) Vgl. statt aller Rosenberg, 755 f.

62) Eyermann-Fröhler, § 121, A. 27;
Loppuch in DVBl 1951, 243 ff.;
Lüke in JuS 1967, 2 und 7.

denen Streitgegenstand dessen materielle Rechtskraft nicht durchbrechen kann. Die Parteien werden mit dem Vortrag neuer Tatsachen, die zur Zeit der letzten mündlichen Tatsachenverhandlung bereits vorhanden, wenn auch nicht bekannt waren, ausgeschlossen.

Die Fälle des Ausschlusses mit tatsächlichem Vortrag im Zivilprozeß beruhen teils auf der Konzentrationsmaxime (§§ 278 I, 283 I, 323 II, 529 II ZPO), teils im Wesen der Revision (§ 561 ZPO), teils sind sie an den Eintritt der Rechtskraft geknüpft (§§ 616, 1; 767 II ZPO); sie lassen sich als Versäumnis oder Ausschließung bezeichnen.

Daß die Präklusion des Vortrags neu bekannt gewordener Tatsachen nicht auf der Verhandlungsmaxime beruhen kann, [63] ergibt sich schließlich durch einen Vergleich mit dem Straf- und Verwaltungsprozeß, wo der Untersuchungsgrundsatz gilt, neue Tatsachen die Rechtskraft aber nicht mehr beeinträchtigen können.

Auch der Hinweis auf die Schwierigkeit der Sachverhaltsaufklärung [64] rechtfertigt keine Einschränkung der Präklusion; durch den Stand des Betriebsprüfungsverfahrens, die Ausbildung von Veranlagungsbeamten und Prüfern, durch ein System von Kontrollmitteilungen, Vergleichsziffern und Verprobungen bestehen Aufklärungsmöglichkeiten, [65] die nicht nur die Darlegungen der Parteien im Zivilprozeß übersteigen können, sondern auch die Klärung des Sachverhalts im Verwaltungsprozeß und selbst im Strafverfahren. [66]

Anerkennt man, daß der Streitgegenstand und damit auch die materielle Rechtskraft nicht von den bekannten Tatsachen abhängt und daher auch nicht durch neu bekannt werdende Tatsachen beeinträchtigt werden kann, so ergibt sich das Verbot der Berichtigung wegen neuer Tatsachen, die zum rechtskräftig entschiedenen Anspruch gehören, auch aus der Wortinterpretation des § 222 I, Ziff. 1 und

---

63) Wie Niemeyer, 54 und Strassl in StuW 1964, Sp. 240/241 meinen.

64) Strassl, Sp. 241.

65) Vgl. Vogel, Berichtigungsveranlagung, 3: die Finanzverwaltung verfügt heute über eine beträchtliche Zahl von erfahrenen, gut ausgebildeten Betriebsprüfern und Steuerfahndern, die nicht selten sogar auf bestimmte Wirtschaftszweige spezialisiert und dadurch dem gewöhnlichen Steuerberater, ja oft sogar dem Unternehmer weit überlegen sind.

66) Schließlich sind auch die Bedenken Niemeyers, 55 ausgeräumt; denn es erscheint nicht unbillig, daß bei den weitgehenden Aufklärungsmöglichkeiten und Aussagepflichten der Beteiligten die Präklusion (erst recht) eintritt.

2; denn danach können nur Bescheide berichtigt werden. Wenn jedoch zum entschiedenen Streitgegenstand gehörige Tatsachen die Berichtigung ermöglichen würden, könnte in Wirklichkeit das Urteil berichtigt werden. [67] Dies könnte aber nur durch das Gericht erfolgen (argumentum a maiore aus § 107 I FGO), selbst wenn man sich über den Wortlaut des § 222 I, Ziff. 1 und 2 hinwegsetzen wollte. § 222 ist aber eine Norm, die das Veranlagungsverfahren betrifft und sich daher nach dem Inkrafttreten der FGO nur an die Finanzbehörden richtet.

b) Das Anwendungsgebiet der Fehlerberichtigung gem. § 222 I, Ziff. 3 und 4 ergibt sich zwanglos aus dem bisher Gesagten: soweit über den Streitgegenstand entschieden ist, kann nicht mehr berichtigt werden. Entgegen der bisherigen Rechtsprechung [68] kann aber ein Steuerbescheid, der Gegenstand eines Rechtsmittelverfahrens war, berichtigt werden, soweit der Streitgegenstand davon nicht betroffen wird. Der Anmerkung bei Ziemer-Birkholz, [69] wonach sich am alten Rechtszustand nichts geändert habe, kann nicht zugestimmt werden. [70]

---

67) Diese Möglichkeit der Berichtigung einer Rechtsmittelentscheidung durch das Finanzamt bejahen Mattern-Meßmer, § 222 A. 1659.
Andere sprechen vorsichtiger von Berichtigung nach einem Rechtsmittelverfahren; vgl. Woerner, 69.

68) vgl. o. A. 2 und 3.
Für die hier vertretene Meinung spricht auch die bei Görg-Müller, § 110, A. 596 (S. 381) wiedergegebene amtliche Begründung zu § 110 FGO: "Dagegen ist es der Finanzbehörde verwehrt, rechtskräftige Entscheidungen im Wege der Fehlerberichtigung nach den §§ 222, 224 AO zu ändern oder aufzuheben."
Nicht zugestimmt werden kann allerdings der Feststellung:
"An der Identität des Streitgegenstandes fehlt es nämlich in Steuersachen immer schon dann, wenn sich der vom Gericht festgestellte und der der Entscheidung zugrunde gelegte Sachverhalt später als unrichtig herausstellt."
Dabei wird übersehen, daß der Streitgegenstand nicht vom Sachverhalt, sondern vom Rechtsfolgebegehren des Klägers bestimmt wird. Vgl. dazu auch o. A. 44 und u. A. 76.

69) § 110, A. 65 aE.;
mit Müffelmann, 188 f. und 191 f. muß die Ansicht vertreten werden, daß die Bestimmung der Abänderungsbefugnis nach einem Rechtsmittelverfahren schon nach altem Recht möglich war. Insoweit hat sich zwar nichts geändert; aber Ziemer-Birkholz meinen dies natürlich iS. der Weitergeltung der bisher hM. Diese muß allerdings nach der klärenden Bestimmung des § 110 FGO als unhaltbar bezeichnet werden.

70) Wie Ziemer-Birkholz neuerdings auch Vogel, Gutachten, 51.

Zentraler Begriff zur Bestimmung der Abänderungsbefugnis ist somit der Streitgegenstand. "Dieser ist ... zu definieren als das auf rechtskräftige Feststellung einer Rechtsfolge gerichtete Begehren, das durch den gestellten Antrag gekennzeichnet wird." 71)

Nach der hier vorgenommenen Orientierung der Abänderungsbefugnis des Finanzamts am Streitgegenstand entfaltet § 110 II FGO seine volle Bedeutung; nach der bisherigen Rechtsprechung 72) hätte das Finanzamt nur bei Bekanntwerden neuer Tatsachen berichtigen dürfen. 73) Tatsächlich hat das Finanzamt aber auch nach dem Steuerprozeß die Möglichkeit der Fehlerberichtigung, der Zurücknahme, Ersetzung und Änderung, so weit der Streitgegenstand nicht berührt wird. 74)

c) Die Einschränkung der Berichtigungsmöglichkeit gem. § 222 I, Ziff. 1 und 2 wird zur Auswirkung haben, daß das Finanzamt noch im Rechtsmittelverfahren bestrebt sein wird, durch eine Betriebsprüfung den Sachverhalt klären zu lassen.

Berücksichtigt man einerseits, daß nur ein geringer Teil der Veranlagungen angefochten wird und daß andererseits bei den meisten Steuerpflichtigen ohnehin regelmäßig Betriebsprüfungen stattfinden, so wird dadurch eine noch stärkere Ausdehnung des Betriebsprüfungsverfahrens im Ergebnis nicht eintreten. Dem FG kann

---

71) So die Definition bei Rosenberg, 420. Sie ist vollständiger hinsichtlich der rechtskräftigen Feststellung einer Rechtsfolge als die Definition bei Müffelmann, 174: "Streitgegenstand (ist) das Begehren auf die im Klageantrag bezeichnete Entscheidung." Sachlich vertritt auch Müffelmann einen einheitlichen Streitgegenstandsbegriff für Zivil-, Verwaltungs- und Steuerprozeß.
Anders die wohl hM.; vgl. Übersicht bei Redeker-v. Oertzen, § 121, A. 7; danach ist Streitgegenstand die Rechtsbehauptung, daß der Verwaltungsakt oder seine Nichtvornahme den Kläger in seinen Rechten verletze. Vgl. Ziemer-Birkholz, § 66, A. 22; und Vogel, Gutachten, 46;
vgl. auch Ule, 142.
Wie hier neuerdings auch Lüke in JuS 1967, 8:
"Streitgegenstand im Verwaltungsprozeß ist das Begehren der vom Kläger auf Grund eines bestimmten Sachverhalts beantragten Entscheidung."

72) vgl. oben A. 2 und 3.

73) So ausdrücklich Ziemer-Birkholz, § 110, A. 67.

74) Danach muß das Finanzamt auch noch gem. § 222 I, Ziff. 2 und 4 zugunsten berichtigen können. Der Terminus "Nachforderung von Steuern" in § 110 FGO dürfte sich daher nur auf § 223 AO beziehen, während die Berichtigungsveranlagung gem. § 222 unter "Änderung" fällt.

es nur recht sein, wenn das Finanzamt durch die Betriebsprüfung zur Sachaufklärung beiträgt, und diese insoweit nicht durch das Gericht erfolgen muß. Schließlich liegt es im Vollzug der konsequenten Trennung zwischen Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren begründet, wenn die Betriebsprüfung vor oder während des Steuerprozesses erfolgt und nicht danach.

Schwierigkeiten wird es dagegen in der Praxis (sowohl den Veranlagungsbeamten wie den Beratern) bereiten, nach einem Urteil dessen Streitgegenstand und damit die Berichtigungsmöglichkeiten wegen neuer Tatsachen oder Fehleraufdeckung zu bestimmen. [75]

Für den Hauptfall der Anfechtungsklage [76] kann sich der Steuerpflichtige gegen die Steuerfestsetzung überhaupt oder gegen eine überhöhte Festsetzung wehren. Bei einer Einkommensteuerfestsetzung von zB. DM 10.000 reichen die Antrags- und damit die Streitgegenstandsmöglichkeiten von einer völligen Aufhebung des Bescheids bis zu einer Herabsetzung um jeden Betrag zwischen DM 0 und DM 10.000. Wird eine Herabsetzung begehrt, so ist zu beachten, daß Streitgegenstand nur der strittige Betrag ist, [77] soweit er auf einen bestimmten Sachverhalt

---

75) Wenn auch im Verwaltungs- und Steuerprozeß materielle Rechtskraft und Streitgegenstand gleich zu bestimmen sind wie im Zivilprozeß, so ist doch der Streitgegenstand im Verwaltungsrecht variabler als im Zivilprozeß. Gibt zB. die Polizei einem Störer auf, ein Verkehrshindernis zu beseitigen, und wird diese Anordnung erfolgreich angefochten, so kann sie im Rahmen der polizeilichen Generalklausel auch nach Rechtskraft des Urteils erneut anordnen, das Hindernis zu beseitigen, zu beleuchten oder zu beschildern, wenn dies nunmehr erforderlich bzw. ausreichend ist. Ähnliches kann im Steuerrecht für Ermessensentscheidungen wie Stundungs- oder Erlaßverfügungen gelten. Für die hier interessierende Anfechtung von Steuerbescheiden bezieht sich der Streitgegenstand dagegen auf einen bestimmten Veranlagungszeitraum der Vergangenheit, so daß insoweit die Abänderungsbefugnis der Behörde nach einem Rechtsmittelverfahren leichter zu bestimmen ist.

76) Zur weiteren Darstellung vgl. Müffelmann, 175, 182 f., 185 f.

77) Der unstreitige Betrag ist nicht Streitgegenstand, so daß abgeändert werden kann, wenn bezüglich diesem Besteuerungssachverhalt neue Tatsachen bekannt werden. Beantragt der Steuerpflichtige den im Einkommensteuerbescheid 1965 angeforderten Betrag von DM 10.000 um DM 500 herabzusetzen, weil bei der Veranlagung Sonderausgaben in Höhe von DM 2.500 nicht berücksichtigt wurden, und entspricht dem das FG durch rechtskräftig gewordenes Urteil, so ist es nicht so, daß bezüglich der vom Steuerpflichtigen anerkannten Steuerschuld von DM 9.500 rechtskräftig festgestellt

gestützt ist. Begehrt also der Steuerpflichtige die Herabsetzung der Steuer um DM 500 wegen einer Garantierückstellung in Höhe von DM 2.500 und wird er hiermit rechtskräftig abgewiesen, so kann er gleichwohl die Herabsetzung wegen Sonderausgaben erneut verlangen. 78)

Im Eingangsbeispiel 4 hatte die Bfin die Ansicht vertreten, daß die Berichtigung überhaupt nicht mehr zulässig sei, wenn der berichtigte Bescheid bereits Gegenstand eines Rechtsmittelverfahrens war. Diese Ansicht ist unhaltbar. Darüber hinaus hat der Senat ausgeführt, daß die neuen Tatsachen in keinem Zusammenhang stünden mit den Streitpunkten vor dem FG. Daraus und aus der Argumentation der Revision kann entnommen werden, daß die neuen Tatsachen nicht zum rechtskräftig entschiedenen Streitgegenstand gehörten. Folglich war die Berichtigung zulässig und die Entscheidung des RFH zutreffend.

Fortsetzung der Fußnote 77) von Seite 67:
worden wäre, daß dies die "richtige" Steuer für den Veranlagungszeitraum 1965 sei. Das Finanzamt kann also nicht mehr berichtigen, wenn es nachträglich erfährt, daß die aufgewendeten Sonderausgaben zurückbezahlt wurden, etwa wegen Unwirksamkeit des zugrunde liegenden Versicherungsvertrages.
Stellt sich aber nachträglich heraus, daß dem Steuerpflichtigen zu Unrecht erhöhte Abschreibungen nach § 7b EStG gewährt wurden, so kann gem. § 222 I, Ziff. 3 berichtigt werden.

78) So schon Müffelmann, 183.
Die hiergegen von Vogel, Gutachten, 44 ff. (46 f.) geltend gemachten Bedenken überzeugen nicht. Anerkennt man, daß der Antrag des Klägers den Streitgegenstand bestimmt, so kann der Kläger über die Teilanfechtung auch beantragen, inwieweit der angefochtene Verwaltungsakt für rechtswidrig erklärt werden soll.
Dem steht nicht entgegen, daß es sich gerade beim Steuerbescheid um einen - weil eine einheitliche Rechtsfolge aussprechend - einheitlichen Verwaltungsakt handelt (Vogel, Gutachten, 47); denn der Streitgegenstand ist hiervon unabhängig, weil er allein durch den Antrag des Klägers bestimmt wird.
Ferner ist nicht einzusehen, warum nicht auch vom Boden der "prozessualen" Streitgegenstandstheorie (Vogel, Gutachten, 47) zur Individualisierung auf den Sachverhalt zurückgegriffen werden kann, will man nicht - die freilich unhaltbare Ansicht vertreten - daß nur die im Antrag begehrte Herabsetzung um einen bestimmten Betrag Streitgegenstand sei.
Daß schließlich das Gericht auch "saldieren" darf, um einen vom Steuerpflichtigen nicht vorgetragenen ungünstigen Sachverhalt zu verwerten, hat nichts mit dem Streitgegenstand zu tun, sondern ist Ausfluß der nur von den Anträgen begrenzten Untersuchungsmaxime.

§ 7
PFLICHT ODER ERMESSEN ZUR BERICHTIGUNGSVERANLAGUNG?

1. Die Rechtsprechung des RFH [1] hat zunächst § 222 als Ermessensvorschrift angesehen, dann als zwingende Norm; im Anschluß daran vertritt auch der BFH [2] die Ansicht, daß beim Vorliegen der Voraussetzungen des § 222 die Berichtigungsveranlagung erfolgen muß. Dementsprechend wird dem Steuerpflichtigen ein auf Vornahme der Berichtigungsveranlagung gerichteter Anspruch zuerkannt. Begründet wird diese Meinung mit dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, der bei gegebenem Tatbestand die Verwaltung zur Nachbesteuerung gem. § 222 I, Ziff. 1 und 3 verpflichte, und dem Steuerpflichtigen einen Rückforderungsanspruch gem. § 222 I, Ziff. 2 und 4 zuerkenne.

Im Schrifttum wird diese Auslegung von der hL. gebilligt. [3] Sofern eine Begründung angegeben wird, [4] verweisen die Autoren ebenfalls auf die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung. Mattern-Meßmer [5] geben allerdings zu, daß § 222 die Berichtigung nur zulasse; die Pflicht zur Berichtigung ergebe sich aber aus

---

1) Für Ermessen:
Urt. v. 13. 4. 1932 VI A 1958/31 RStBl 1932, 481;
Urt. v. 21. 12. 1933 VI A 1300/33 RStBl 1934, 196;
anderer Ansicht:
Urt. v. 30. 6. 1932 III A 47/32 RStBl 1932, 865;
Urt. v. 26. 9. 1935 VI A 500/35 RStBl 1935, 1459;
Urt. v. 15. 7. 1936 VI A 429/36 RStBl 1936, 930;
Urt. v. 16. 12. 1936 VI A 587/35 RStBl 1937, 106;
Urt. v. 27. 8. 1937 V A 182/35 RStBl 1937, 1050.

2) Urt. v. 22. 2. 1957 III 314/56 U in BStBl III 1957, 128;
Urt. v. 17. 11. 1960 IV 208/58 in StRK, § 4 EStG R 374.

3) Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 222, A. 4 k;
Mattern-Meßmer, § 222, A. 1649;
Kühn, § 222, A. 4;
Woerner, 16 und 31;
Vogel, Berichtigungsveranlagung, 17;
vgl. aber auch Vogel, Gutachten, 92 ff.

4) Ohne Begründung Woerner und Vogel an dem oben Fn. 3 aO.
hingegen betont Mittenzwei, 65 ff. das Recht des Steuerpflichtigen auf Berichtigung.

5) aaO., § 222 A. 1649; vgl. auch § 93, A. 474.

§ 1 AO, Art. 20 III GG. Tipke-Kruse [6] sind demgegenüber der Meinung, daß § 222 nur als Ermessensvorschrift verstanden werden könne.

2. Eine Stellungnahme muß davon ausgehen, daß die Berichtigungspflicht im Gegensatz zum Erfordernis der Gewichtigkeit neuer Tatsachen oder Beweismittel steht. Hierauf wird von Kruse [7] zu Recht hingewiesen; denn auf die Durchführung der Berichtigungsveranlagung kann selbst in den geringfügigsten Fällen nur verzichtet werden, wenn der Verwaltung ein dahingehendes Ermessen zusteht. Da aber für Bagatellfälle ein Ausschluß der Berichtigung wünschenswert wäre, [8] gilt es zu untersuchen, ob § 222 tatsächlich eine zwingende Norm ist.

Wenn § 222 als Ermessensnorm angesehen werden kann, wäre das Gewichtigkeitsproblem in dogmatisch befriedigender Weise zu lösen, da die Verwaltung bei Bagatellfällen nie ermessensfehlerhaft handeln würde. Umgekehrt erfordert das pflichtgemäße Ermessen die Durchführung der Berichtigung von einer bestimmten Bedeutung ab. Das Ermessen wäre also das sachgerechte Kriterium zur Bestimmung der Gewichtigkeitsgrenze, wobei die Oberfinanzdirektionen durch Erlasse die einheitliche Festlegung der Gewichtigkeitsgrenze bewirken könnten.

Soweit zur Begründung der Berichtigungspflicht auf die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verwiesen wird, handelt es sich um einen Verfassungsgrundsatz, zu dem erst in Teil II Stellung genommen werden soll. Als außerverfassungsrechtliches Prinzip wäre allein das Legalitätsprinzip geeignet, die Berichtigungspflicht zu begründen. Dieses greift aber wegen des bereits erwähnten Gesetzesvorbehalts [9] nur ein, wenn es gesetzlich ausdrücklich bestimmt ist. § 222 begründet indessen nur die Zulässigkeit der Berichtigungsveranlagung, sagt aber nichts darüber, ob das Finanzamt dazu verpflichtet ist.

Auch aus § 1 AO läßt sich die Berichtigungspflicht nicht herleiten, da in Abs. I, 1 die Erhebung der Steuer gerade von einer Norm abhängig gemacht ist, die die Leistungspflicht begründet. Da aber eine solche, die Berichtigung zwingend vorschreibende Norm nicht besteht, hat das Finanzamt in pflichtgemäßer Ermessensausübung zu entscheiden, ob die Berichtigungsveranlagung durchgeführt wird.

---

6) § 222, A. 8 unter Hinweis darauf, daß die Gegenmeinung "zu einer oftmals gekünstelten und verfehlten Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben" zwinge.

7) aaO., 184 f.

8) Vgl. den dahingehenden Vorschlag bei Vogel, Gutachten, 93.

9) Vgl. o. § 2, 2. und A. 53.

Dieses Zwischenergebnis soll an den Grundsätzen überprüft werden, die das allgemeine Verwaltungsrecht, das subsidiär auch im Steuerrecht gilt, [10] für die Aufhebung von Verwaltungsakten entwickelt hat.

a) Die Widerrufs- und Rücknahmegrundsätze des allgemeinen Verwaltungsrechts beantworten auch die Frage, ob die Behörde zur Aufhebung von Verwaltungsakten verpflichtet ist, oder ob sie ermessensgemäß handeln kann.

Da §§ 222 ff. für die Frage der Berichtigungspflicht keine Bestimmung enthalten, können diese Grundsätze ergänzend auch für die Berichtigungsveranlagung herangezogen werden.

Die Widerrufs- und Rücknahmegrundsätze unterscheiden zunächst zwischen der Aufhebung eines fehlerfreien (Widerruf) und fehlerhaften (Rücknahme) Verwaltungsakts. [11] Innerhalb dieser Gruppen wird dann die Interessenlage berücksichtigt, je nach dem der Verwaltungsakt belastet oder begünstigt. Vereinfachend lassen sich die Grundsätze wie folgt darstellen:

Widerruf eines	
belastenden VA	begünstigenden VA
wenn die Verwaltung sich hierzu bereitfindet: freiestes Ermessen; [12]	sofern einer der Widerrufsgründe vorliegt: freiestes Ermessen; [13]

10) So insb. Tipke-Kruse, S. XXIX der Einführung;
Boettcher in StuW 1962, 1 ff;
Vogel in DVBl 1962, 435;
Kruse, 3 f.;
Müffelmann, 13 mit weiteren Nachweisen in Fn. 5;
einschränkend: Mattern-Meßmer, Vorb. vor §§ 91 ff., A. 445.

11) HL.; vgl. statt vieler zu dieser Terminologie Forsthoff, 251;
aA.: Wolff, 313 ff.;
im Interesse einer einheitlichen Begriffsbildung sollte von der hL. auch für das Steuerrecht ausgegangen werden. AA.: Woerner, 1; wie hier aber Tipke-Kruse, § 93, A. 5.

12) Haueisen in NJW 1955, 1461 (sub 3.); Wolff, 316 (b);
Haueisen weist S. 1458 (II.) darauf hin, daß die Verwaltung belastende Verwaltungsakte jederzeit widerrufen könne. Der problematische Fall liege jedoch dann vor, wenn dem Widerruf eines belastenden Verwaltungsakts der Erlaß eines neuen, noch mehr belastenden folgen soll.

13) Vgl. o. A. 16.

Rücknahme eines

belastenden VA	begünstigenden VA
Grundsatz: Pflicht [14]	hM.: sofern zulässig: Ermessen [17]
bei form. Rechtskraft: Ermessen; [15]	aA.: Forsthoff: Pflicht. [18]
bei Dauerwirkung: Pflicht; [16]	

Danach ist zu prüfen, ob es sich bei den nach § 222 I berichtigungsfähigen Bescheiden um fehlerfreie oder fehlerhafte Verwaltungsakte handelt.

b) Die Fehlerhaftigkeit iS. obiger Unterscheidung bestimmt sich nach der Rechtswidrigkeit. Diese ist gegeben, soweit es sich um Fehlerberichtigung gem. § 222 I, Ziff. 3 und 4 handelt. Fraglich könnte aber sein, ob ein Bescheid auch dann fehlerhaft ist, wenn er wegen neuer Tatsachen berichtigt wird. Dagegen könnte sprechen, daß die tatsächlichen Unrichtigkeiten bei Erlaß unbekannt waren und daher vom Finanzamt nicht berücksichtigt werden konnten. [19] Indessen kommt es für die Fehlerhaftigkeit nicht auf die Kenntnis der Behörde, [20]

---

14) Forsthoff, 252.

15) Haueisen in NJW 1954, 1426 (sub 2. a);
aA.: Forsthoff, 252 und Fn. 2.

16) Haueisen in JZ 1961, 429 (links Mitte); Haueisen zieht die interessante Parallele, wonach es sich auch bei einem Einheitswertbescheid um einen Verwaltungsakt mit Dauerwirkung handelt. Bei dem von der Finanzrechtsprechung entwickelten Institut der Wertfortschreibung handle es sich um nichts anderes als um die Rücknahme eines unrichtig gewordenen Einheitswertbescheids.

17) Haueisen in DVBl 1959, 229 (links);
Ossenbühl in DÖV 1964, 512.

18) aaO., 254;
so auch Haueisen in NJW 1954, 1427 für den Fall, daß Verwaltungsakte durch unlautere Mittel erschlichen wurden oder nichtig sind.

19) Rechtsfehler hat die Behörde dagegen immer zu vertreten.

20) Wenn Vogel, Gutachten, 19 (4.) von Tatsachenirrtum des Finanzamts spricht, wenn neue Tatsachen bekannt werden, so ist dies (abgesehen von der unzutreffenden Parallele zum strafrechtlichen Tatsachenirrtum) unzutreffend; denn das Finanzamt macht sich bei der Veranlagung keine Gedanken über andere Umstände, hat also keine Fehlvorstellung.

sondern nur auf die (objektive) Rechtswidrigkeit an. Hierfür ist aber ausreichend, daß die "falsche" Steuer aufgrund eines unvollständigen Sachverhalts festgesetzt wurde. 21)

Daraus ergibt sich, daß es sich bei den gem. § 222 I berichtigungsfähigen Bescheiden um fehlerhafte Verwaltungsakte iS. der Rücknahmelehre handelt. Es bleibt zu prüfen, ob begünstigende oder belastende Bescheide berichtigt werden.

c) Verwaltungsakte des Finanzamts können belasten und begünstigen (Freistellungsbescheid, Stundungsverfügung). Bescheide iS. § 222 sind bei ihrem Erlaß immer belastend weil mit der Veranlagung ein bestimmter Steuerbetrag angefordert wird bzw. die Anforderung vorbereitet. 22) Beim Bekanntwerden der Voraussetzungen zur Berichtigungsveranlagung kann sich jedoch herausstellen, daß der Erstbescheid zu nieder (Ziff. 1 und 3) oder zu hoch (Ziff. 2 und 4) veranlagte. Im Fall der Ziff. 1 und 3 wird also aus dem ursprünglich belastenden insoweit ein begünstigender Bescheid, als er zu niedrig besteuerte. Diese Interessenlage rechtfertigt es, bei der belastenden Berichtigungsveranlagung die Grundsätze über die Rücknahme begünstigender Verwaltungsakte, bei der begünstigenden Berichtigungsveranlagung die Grundsätze über die Rücknahme belastender Verwaltungsakte anzuwenden. Daraus folgt für die Frage, ob die Verwaltung zur Berichtigungsveranlagung gem. § 222 I verpflichtet ist oder Ermessen ausüben kann:

Ziff. 1 und 3: fehlerhaft begünstigender Bescheid;
mit der hM.: Ermessen 23).
Ziff. 2 und 4: fehlerhaft belastender Bescheid;
Ermessen, wenn - wie meist - die formelle Rechtskraft schon eingetreten war;
sonst: Pflicht.

---

21) Im Ergebnis ebenso Vogel, Gutachten, 19 (4.).

22) ZB.: Gewerbesteuermeßbescheid, Gewinnfeststellungsbescheid.

23) Für die hM. spricht die Überlegung, daß auch fehlerhafte Akte die Gültigkeitsvermutung für sich haben, die zusammen mit der Begünstigung des Adressaten Grundlage des Vertrauensschutzes ist. Es hätte keinen Sinn, das Finanzamt zur Berichtigung zu verpflichten, wenn der Steuerpflichtige andererseits kein Interesse an einem daraus resultierenden Anspruch auf Rücknahme eines ihn begünstigenden Verwaltungsakts hat.

Für das Eingangsbeispiel 5 bedeutet dies, daß bei der Berichtigung gem. § 222 I, Ziff. 2 die Verwaltung insoweit Ermessen hat, als sie sich nicht durch Verwaltungsübung gebunden hat. Der Steuerpflichtige hat dann nur den Anspruch auf fehlerfreie Ermessensausübung gem. Art. 20 III GG. [24]

24) Vgl. Maunz-Dürig, Art. 19 IV Rn. 36.

Überleitung

Die im Teil I erarbeiteten Auslegungsergebnisse zu den erörterten Fragen des § 222 sollen der verfassungsrechtlichen Untersuchung im folgenden Teil II zugrunde gelegt werden.

Dies gilt für die Folgenanordnung der Berichtigungsveranlagung und den Begriff der "neuen Tatsachen" als Tatbestandsmerkmal des § 222. Hier konnte auf dem Auslegungsweg kein Ergebnis erreicht werden, das in verfassungsrechtlicher Hinsicht völlig unbedenklich wäre.

So bleibt bei der Folgenanordnung in § 8 zu prüfen, ob ein durch endgültigen Bescheid geregelter Steuersachverhalt überhaupt einer erneuten Beurteilung in der Weise unterzogen werden darf, wie es mit der Zweitveranlagung, die sich - wie gezeigt wurde - nicht auf eine bloße Abänderung des Erstbescheids beschränkt, geschieht.

Auch neue Tatsachen sind als Voraussetzung der Berichtigungsveranlagung problematisch, weil durch den Stand des modernen Betriebsprüfungsverfahrens diese leicht aufgefunden werden können, und so der vom Gesetzgeber gewollte Ausnahmecharakter der Berichtigung gem. § 222 I, Ziff. 1 nicht mehr gewahrt ist. Es bleibt zu prüfen, ob von Verfassungs wegen eine restriktive Gesetzesberichtigung geboten ist (§ 9).

Demgegenüber konnte bei den Fragen nach Umfang und Gegenstand der Berichtigungsveranlagung ein Auslegungsergebnis erreicht werden, das verfassungsrechtlich unbedenklich ist. Gegenstand der verfassungsrechtlichen Prüfung ist hier die BFH-Rechtsprechung zur Gesamtaufrollung (§ 10) bzw. der Berichtigung von Rechtsmittelentscheidungen (§ 11).

Schließlich bleiben die von BFH und hL. bejahte Berichtigungspflicht (§ 12) und die §§ 223 und 224 (§ 13) unter verfassungsrechtlichem Aspekt zu erörtern.

TEIL II
VERFASSUNGSRECHTLICHE PRÜFUNG

§ 8
VERFASSUNGSMÄSSIGKEIT DER FOLGENANORDNUNG IN § 222

Durch die Berichtigungsveranlagung gem. § 222 wird ein "durch bindend gewordenen Hoheitsakt geregelter Lebensvorgang einer erneuten Prüfung unterzogen" [1] und abweichend vom Erstbescheid geregelt. Zwar wurde durch Auslegung ermittelt, daß § 222 als Ausnahmevorschrift zu verstehen ist; indessen können durch die Methoden moderner Betriebsprüfung neue Tatsachen leicht festgestellt werden. Der Eingriff in die abgeschlossene Erstveranlagung durch § 222 ist im Vergleich zu den bloßen Abänderungen gem. §§ 92 ff. umso stärker, als nach der oben in § 3 vertretenen Meinung auch die Veranlagungstätigkeit wieder aufgenommen wird.

Dadurch könnte das Interesse des Steuerpflichtigen an der Beständigkeit des einmal erlassenen Bescheids in unzulässiger Weise beeinträchtigt werden. Da die Vertrauensposition des Adressaten abhängig ist von dem Ausmaß der Unabänderbarkeit von Steuerbescheiden, soll diese Frage vorab geklärt werden (1.), um dann den Verfassungsgrundsatz der Rechtssicherheit (2.) und seine Auswirkung auf die Folgenanordnung des § 222 (3.) darzustellen.

1. Die sog. Rechtskraft von Bescheiden ist bereits seit Jahrzehnten Gegenstand umfangreicher Erörterungen, ohne daß die damit angesprochene Frage der Abänderungsbefugnis unanfechtbar gewordener Verwaltungsakte als geklärt angesehen werden könnte.

a) Schon die Terminologie ist uneinheitlich. Seit Bernatzik [2] sprach das ältere Schrifttum [3] von formeller Rechtskraft, wenn der Verwaltungsakt für den rechtsmittelbefugten Bürger unanfechtbar geworden war; von materieller Rechts-

1) Mattern-Meßmer, § 222, A. 1643.
2) aaO., 111 ff.
3) Vgl. Übersicht bei Forsthoff, 243.

kraft, wenn der in ihm geregelte Sachverhalt einer neuen Beurteilung entzogen war. [4] Obwohl man sich der Problematik der Begriffsbildung bewußt war, hat sich diese Bezeichnung eingebürgert. [5] Sie ist jedoch der Sache nach ungenau: die Rechtskraft ist ein Institut des Prozeßrechts und daher im eigentlichen Sinn nur auf Urteile anwendbar. Ferner ist die Beständigkeit von Verwaltungsakten eine Frage des materiellen und nicht des Prozeßrechts. Aus diesen Gründen muß eine Übernahme des Begriffs der Rechtskraft in das Verwaltungsrecht und Steuerrecht abgelehnt werden.

Dies gilt vor allem für die sog. materielle Rechtskraft, unter der die Endgültigkeit einer Entscheidung auch für Verwaltungsakte erörtert wird. Wie bereits angedeutet [6] umfaßt die materielle Rechtskraft im Prozeßrecht nicht nur die Bindung an die rechtskräftige Entscheidung, sondern sie hängt auch zusammen mit der formellen Rechtskraft, der Vollstreckbarkeit und der Präklusion. Dies kann aber im materiellen (Verwaltungs-) Recht nicht zusammentreffen, zumal Verwaltungsakte im Hinblick auf ihre Beständigkeit von unterschiedlicher Qualität sind.

Die bereits von Walter Jellinek [7] für das Verwaltungsrecht [8] und von Klein [9] für das Steuerrecht erhobenen Bedenken gegen den Gebrauch des Begriffs der materiellen Rechtskraft sind durchgreifend. Vielfach wird auf den von Wolff [10] zwar nicht neu geprägten aber in dogmatischer Hinsicht von der Rechtskraft unterschiedenen Begriff der Bestandskraft zurückgegriffen. [11] Aber materielle Bestandskraft iS. Wolffs verwehrt der Behörde nicht die Änderung der getroffenen Regelung, wenn die Voraussetzungen dafür vorliegen. Für die Endgültigkeit des Inhalts eines Verwaltungsakts verwendet auch Wolff die Bezeichnung "materielle Rechtskraft", die aus den genannten Gründen abzulehnen ist. [12] Um Mißverständnisse zu vermeiden, empfiehlt es sich daher, statt

---

4) Grundlegend Coester, 35 und 45.
5) Vgl. Jellinek, 281 einerseits (Ablehnung) und 310 andererseits (Untersuchung der Rechtskraft für Verwaltungsakte).
6) Vgl. o. § 6, 5. a).
7) aaO., 281.
8) vgl. dazu auch Forsthoff, 244, 249.
9) In VerwArch. Bd. 45, 49 ff.
10) aaO., 307 ff.
11) Tipke-Kruse, § 93, A. 2 und 3;
Vogel, Berichtigungsveranlagung, 14;
Mattern-Meßmer, § 222, A. 1642, 1645 und 1646.
12) So für das Steuerrecht auch Woerner, 6 Fn. 24.

von materieller Rechtskraft von Bindung (Haueisen, [13] Rosenberg [14]) oder - noch besser, da auf Verwaltungsakte bezogen - von Unabänderbarkeit zu sprechen. [15]

Bedenken begegnet auch die Verwendung des Begriffs der formellen Rechtskraft bei Verwaltungsakten. Zwar besagt er der Sache nach dasselbe wie im Prozeßrecht. [16] Da es aber keine (materielle) Rechtskraft außerhalb des Prozeßrechts gibt, hat die Bezeichnung formelle Rechtskraft im materiellen Recht keine Berechtigung. Der Begriff Unanfechtbarkeit bedeutet genau dasselbe und ist zudem verständlicher. [17]

b) Die Unabänderbarkeit von Verwaltungsakten wird auch heute noch von einer Mindermeinung verneint. [18] Dabei wird überwiegend darauf hingewiesen, daß sich das Verwaltungsrecht diejenige Starrheit nicht leisten könne, die Urteilen eigen ist. Nicht Beurteilung eines abgeschlossenen Sachverhalts, sondern die Gestaltung von Gegenwart und Zukunft seien die Aufgaben der Verwaltung, und dem müsse auch die Abänderbarkeit von Verwaltungsakten Rechnung tragen.

Diese Meinung differenziert zu wenig. Zwar sind die Argumente vielfach zutreffend. Sie werden aber nicht allen Fällen gerecht. So wurde von der Gegenmeinung nie bestritten, daß die Mehrzahl der Verwaltungsakte modifizierbar ist und sein müsse. Es wurde aber darauf hingewiesen, daß manche Verwaltungsakte ähnlichen Charakter wie Urteile haben, [19] sofern sie sich auf einen abgeschlossenen Sachverhalt beziehen, dessen Ermittlung in einem, die Belange von Behörde und Bürger hinreichend wahrenden, gerichtsähnlichen Verfahren erfolgt, und die die bloße Subsumtion des Sachverhalts unter Normen zum Inhalt haben.

Die hL. [20] bejaht für die derart eingegrenzten Fälle das Entstehen der Unabänderbarkeit. Als Begründung wird auf die Gleichwertigkeit der so entstandenen Verwaltungsakte mit Urteilen verwiesen.

---

13) In DVBl 1959, 229 (links).
14) aaO., 730.
15) Ähnlich, jedoch wechselnd und ohne terminologische Festlegung: Mattern-Meßmer, Vorb. §§ 91 ff., A. 445 f. (448); § 222, A. 1642, 1645, 1646;
Kühn, § 93, A. 1 spricht vom Grundsatz der Unabänderbarkeit!
16) Vgl. statt vieler Forsthoff, 245.
17) Die Behörde behält das Widerrufsrecht: Rosenberg, 730.
18) Übersicht bei Forsthoff, 250, Fn. 2.
19) Vgl. Forsthoff, 248/49.
20) Vgl. o. A. 18.

Das BVerfG [21] führt dazu aus:

> "Ebenso wie der Entschädigungsberechtigte ... nach Erschöpfung oder Versäumung der vorgesehenen Rechtsbehelfe das Verwaltungsverfahren nicht erneut in Gang bringen kann, muß es auch dem entschädigungspflichtigen Land grundsätzlich versagt bleiben, das abgeschlossene Verfahren wieder aufzurollen. Die gegenteilige Meinung würde zu einer verfahrensrechtlichen Ungleichheit zwischen dem Land und dem Antragsteller führen, die mit der gleichartigen Parteirolle, die ihnen in dem gesamten Verfahren zugewiesen ist, unvereinbar wäre. Die Feststellungsbeschlüsse ... können daher ... grundsätzlich nicht mehr aufgehoben oder geändert werden. Ihre Aufhebung ... darf vielmehr sinngemäß nur in einer Art Wiederaufnahmeverfahren möglich sein."

Zur Begründung verweist das BVerfG auf das ua. in Art. 20 III GG verankerte Rechtsstaatsprinzip, das auch die Rechtssicherheit und diese den Vertrauensschutz des Adressaten umfasse. [22]

Das BVerwG [23] hat die so verstandene "materielle Rechtskraft" ebenfalls anerkannt.

Nur der BGH [24] verneint schlechthin: als Grund wird auf das Argument der gegenüber der Rechtsprechung freier zu stellenden Verwaltung verwiesen. Die Entscheidung hat indessen kein allzu großes Gewicht, weil die Feststellung (quasi als obiter dictum) nicht streitentscheidend war. Im übrigen läßt selbst der BGH Ausnahmen ausdrücklich zu. Damit wird aber die Entscheidung für den vorliegenden Zusammenhang bedeutungslos, weil es gerade um eine sachgerechte Differenzierung und die Erfassung der Ausnahmen von dem durchaus anerkannten Grundsatz der Abänderbarkeit geht.

Bachof [25] weist in einer Anmerkung zu dem zitierten BGH-Urteil darauf hin, daß die Verwaltungsakte ihrer Funktion nach in zwei Gruppen zerfallen: die gestaltenden Verwaltungsakte, die konstitutiv erst Rechte schaffen (sog. Verfügungen) und die entscheidenden Verwaltungsakte, die deklaratorisch bereits bestehende Rechte feststellen (sog. Entscheidungen, Erkenntnisse oder Bescheide). Nur bei der zweiten Gruppe könne von materieller Rechtskraft gesprochen werden.

---

21) E 2, 380 ff. (394 f.).

22) Das Rechtsstaatsprinzip leitet das BVerfG aus einer Zusammenschau der Bestimmungen des Art. 20 III und der Artt. 1 III, 19 IV, 28 I, 1 GG, sowie aus dessen Gesamtkonzeption her: E 2, 380 ff. (403).

23) E 4, 250 ff. (253).

24) BGHZ 9, 129 ff.

25) In JZ 1953, 411 ff.

Forsthoff [26] definiert die Erkenntnisse als Verwaltungsakte, "welche sich als die Anwendung positiver Rechtssätze auf einen invariablen, fest umrissenen Tatbestand darstellen." Er führt zutreffend aus, daß selbst bei diesen deklaratorischen Verwaltungsakten die Vergleichbarkeit mit Urteilen (dh. das Abstellen auf die gleiche Funktion) allein noch keine ausreichende Begründung für das Eintreten der Unabänderbarkeit sein könne. Diese Unterscheidung kann gleichsam nur negativ feststellen, daß jedenfalls die konstitutiven Verwaltungsakte der Unabänderbarkeit nicht fähig sind. Für die Bescheide bedarf es darüber hinaus einer besonderen Begründung für die Unabänderbarkeit.

Auch der Hinweis des BVerfG, [27] wonach der Gleichheitssatz gebiete, daß bei fehlender Rechtsmittelbefugnis auch der Behörde kein Recht zur Aufhebung zustehe, ist kein materielles Kriterium; denn das würde bedeuten, daß in allen Fällen der auf gerichtsähnlichem Verfahren beruhenden Erkenntnisse auch deren Unabänderbarkeit eintreten müßte. Der Gleichheitssatz dürfte aber überfordert sein, [28] wollte man ihm zur Entscheidung dieser auch heute noch umstrittenen Rechtsfrage hinreichend konkrete Aussagen entnehmen, zumal die Rechtsprechung [29] wiederholt darauf aufmerksam gemacht hat, daß nur am Einzelfall entschieden werden könne, ob die für den Eintritt der Unabänderbarkeit zu fordernden Kriterien vorliegen.

Eine positive Begründung der Unabänderbarkeit bei Bescheiden muß von dem darin liegenden Sinn und Zweck ausgehen. Unter Bezug auf Friedrichs sieht Forsthoff [30] die Aufgabe der materiellen Rechtskraft ua. darin, daß der "Rechtsfrieden ... endgültig ... an die Stelle des Streites treten soll". Hier handelt es sich um einen Gesichtspunkt, der direkt aus dem Verfassungsgrundsatz der Rechtssicherheit abgeleitet werden kann, dessen überragende Stellung das BVerfG in der oben zitierten Entscheidung anerkannt hat.

Unter den Voraussetzungen, daß sich Bescheide auf einen abgeschlossenen Zeitraum beziehen, in einem gerichtsähnlichen Verfahren, an dem auch der Adressat mitwirken kann, ergehen und eine bloße Subsumtion beinhalten, kann die Unabänderbarkeit aus Art. 20 III GG in der Ausprägung der Rechtssicherheit, die auch den Vertrauensschutz des Adressaten eines Verwaltungsakts umfaßt, begründet werden.

---

26) aaO., 248.

27) E 2, 380 ff. (394/95).

28) Vgl. die kritische Einstellung Bachofs in Rechtssprechungsbericht, Bd. I, Teil 2 A. 47! Ebenso Dürig in JZ 1957, 170 ff., der in anderem Zusammenhang vor einem "Leerlaufen" der Grundrechte warnt.

29) BVerfG E 2, 380 ff. (393).

30) aaO., 247 u. Fn. 2.

Dem können keine historischen Argumente mit Hinweisen auf die der Verwaltung herkömmlicherweise gewährte größere Flexibilität entgegengehalten werden. Das GG hat durch einen lückenlosen materiell- und verfahrensrechtlichen Individualrechtsschutz [31] den Rechtsstaatsgedanken in bisher nicht gekanntem Maß realisiert.

Angesichts der im industriellen Zeitalter umfassenden Kompetenzen der Verwaltung betont es als Gegengewicht dazu den Schutz des "Verwalteten". [32]

c) Für das Steuerrecht müßten die entwickelten Grundsätze entsprechend gelten, wenn man anerkennt, daß es ein - wenn auch umfangreicher und verhältnismäßig selbständiger - Teil des besonderen Verwaltungsrechts ist. [33] Auch enthält die AO in §§ 92, 94 - 96 und 222 Bestimmungen, aus denen sich eine Einschränkung der Abänderungsbefugnis ergibt. Im Schrifttum wurde verschiedentlich versucht, [34] aus § 212 aF. bzw. § 222 die Unabänderbarkeit abzuleiten. Die Argumentation aus § 222 hat schließlich Vogel zu der skeptischen Feststellung veranlaßt: "Man hat sich angewöhnt, im Zusammenhang des § 222 den Begriff der Rechtskraft aufzuwerfen." [35]

Dies mag der Anlaß dafür gewesen sein, daß die wissenschaftliche Diskussion um die Beständigkeit von Verwaltungsakten mit ihrem Schwergewicht im Steuerrecht eingesetzt hat und von hier aus das allgemeine Verwaltungsrecht befruchtet worden ist. [36] Die Ursache hierfür ist aber, neben der besonderen Schutzbedürftig-

---

31) Maunz-Dürig, Art. 19 IV, Rn. 1.

32) Vgl. Forsthoff, 35, 61 ff., 340 ff. zur Daseinsvorsorge;
Kimminich in JuS 1965, 249 ff. (249) schließt aus der erhöhten Abhängigkeit des Bürgers auf die Notwendigkeit größeren Schutzes.

33) Vgl. o. § 7, A. 12.

34) Kloß in StuW 1925, Sp. 13 ff. und 217 ff.;
Bühler, Lehrbuch, 404 ff.

35) Berichtigungsveranlagung, 14;
im vorliegenden Zusammenhang wird die Unabänderbarkeit nicht als Ausfluß des § 222 untersucht, sondern zur Bestimmung der Schwere der Durchbrechung der Rechtssicherheit durch die Folgenanordnung des § 222.

36) Vgl. Übersicht bei Forsthoff, 250 Fn. 2, Ziff. 3;
während heute die Möglichkeit des Eintritts der Unabänderbarkeit für bestimmte Verwaltungsakte als gesicherte Erkenntnis gelten kann, zeigt die Übersicht bei Forsthoff, daß die Befürworter der materiellen Rechtskraft überwiegend dem Steuerrecht angehören, während so namhafte Autoren des Verwaltungsrechts wie Otto Mayer, Fleiner und Walter Jellinek sie ablehnten.

keit des Steuerpflichtigen in seinen finanziellen Dispositionen, darin zu sehen, daß das Steuerrecht einen in der Praxis überaus häufigen Anwendungsfall des (der Unabänderbarkeit fähigen) deklaratorischen Verwaltungsakts kennt: den Steuerbescheid.

Darunter ist ein besonders formalisierter Verwaltungsakt zu verstehen, der ein mehrgliedriges, im Gesetz näher geregeltes Verfahren, die sog. Veranlagung, abschließt. [37] Forsthoff [38] nennt ihn ausdrücklich als Beispiel für ein der "materiellen Rechtskraft" fähiges Erkenntnis. Obwohl also die Steuerbescheide besonders geeignet sind für die Zulassung der Unabänderbarkeit, ergibt das steuerrechtliche Schrifttum kein einheitliches Bild.

Niemann [39] anerkennt, daß zwar die hL. im Steuerrecht die materielle Rechtskraft für Bescheide bejahe und verweist insbesondere auf Becker, Bühler und Kloß; [40] er selber lehnt sie jedoch ab, weil das allgemeine Verwaltungsrecht der damaligen Zeit nur verwaltungsgerichtliche Urteile in materieller Rechtskraft erwachsen ließ. Niemann kann sich auf Otto Mayer, Fleiner, Walter Jellinek und Giese berufen.

Wenn Niemann dabei beklagt, daß das Steuerrecht die Ergebnisse des allgemeinen Verwaltungsrechts nicht beachte, so übersieht er, daß die Diskussion im Steuerrecht nicht zwischen Urteilen und Verwaltungsakten, sondern zwischen Verfügungen und Bescheiden unterscheidet. Bei der Rüge, "daß das Rechtskraftproblem in dieser scharfen Fragestellung für das Steuerrecht bisher nicht behandelt worden ist," handelt es sich um eine Verkennung der Tatsache, daß hier das Steuerrecht dem allgemeinen Verwaltungsrecht voraus war. Während sich die verwaltungsrechtliche Literatur mit der Frage beschäftigte, ob auch verwaltungsgerichtliche Urteile der materiellen Rechtskraft fähig seien (!), ging es im Steuerrecht darum, ob auch für Bescheide etwas der materiellen Rechtskraft des Prozeßrechts Vergleichbares gelte.

Leider wurde hierfür mit dem Rechtskraftbegriff ein Institut des Prozeßrechts übernommen, während es in Wirklichkeit um eine Frage des materiellen Rechts geht. Hierauf dürfte das Mißverständnis bei Niemann zurückzuführen sein, der auch ausführt, daß materielle Rechtskraft ein prozessuales Institut ist und nur Urteilen zukommen könne wegen des dafür erforderlichen besonderen, justizförmigen Verfahrens (insoweit unter wörtlicher Bezugnahme auf Otto Mayer). Diese Argumentation zeigt, wie unangebracht die Übernahme des Rechtskraftbegriffs in das materielle Verwaltungsrecht ist.

37) Formulierung aus Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 222, A. 2.
38) aaO., 248.
39) In VerwArch. Bd. 40, 135 ff.
40) VerwArch. Bd. 40, 135 ff. (143).

Klein [41] verwirft zwar die von Niemann im Anschluß an Coester [42] vertretene enge Auffassung, jedoch lehnt auch er die als herrschend bezeichnete Auffassung ab, [43] wonach Bescheide der Unabänderbarkeit fähig sind. Der Schwerpunkt seiner Ausführungen zeigt jedoch den Kern des Problems, die Rechtsnatur des Steuerbescheids, auf. Trotz § 3 I StAnpG [44] kommt Klein zum Ergebnis, daß der Steuerbescheid konstitutive und deklaratorische Elemente enthalte: [45] feststellender Natur sei lediglich die Berechnung der Steuerschuld, gestaltend aber die Zahlungsaufforderung. Selbst wenn man einmal unterstelle, daß deklaratorische Verwaltungsakte der materiellen Rechtskraft fähig seien, so treffe dies jedenfalls für Steuerbescheide nicht zu, da sie auch konstitutive Wirkung hätten. [46]

Auch wenn man Klein darin folgen will, daß in der Zahlungsanforderung ein gestaltendes Moment zu sehen ist, so bleibt die Frage offen, warum deshalb die Unabänderbarkeit entfallen soll. Zunächst ist zu bedenken, daß mit denselben Gründen auch im Urteil insofern ein gestaltendes Element gesehen werden kann, als es mit Rechtskraft die Vollstreckung ermöglicht; nie wurde deshalb die materielle Rechtskraft in Frage gestellt. Mit Klein müßte also darüber hinaus nachgewiesen werden, daß der Steuerbescheid nicht nur eine gestaltende Funktion hat, sondern daß diese überwiegt; wenn das nicht so wäre, müßte schließlich dargetan werden, warum bei überwiegend feststellendem Charakter ein (noch so geringes?) gestaltendes Element die Unabänderbarkeit verhindert. Dieser Nachweis ist nicht zu erbringen, weil

einerseits die Unterscheidung zwischen feststellenden und gestaltenden Akten nur gemacht wird, um festzustellen, welche Akte eine Parallele zu Urteilen erlauben. Dieses Kriterium gibt keinen Anhaltspunkt dafür, wie bei gemischtem Charakter zu entscheiden ist (negatives Argument);

andererseits aber die Frage der Unabänderbarkeit bei Steuerbescheiden nicht im Hinblick auf die Zahlungsanforderung, sondern wegen der Fixierung der getroffenen Feststellung aufgeworfen wird. Deshalb kann ein etwa vorhandenes gestaltendes Moment hier außer Betracht bleiben (positives Argument). [47]

---

41) VerwArch. Bd. 45, 49 ff.

42) aaO., 35, 45.

43) Auch der RFH in E 21, 85 ff. (86 passim) bejaht mat. Rechtskraft.

44) § 3 I StAnpG bestimmt ausdrücklich, daß nicht der Bescheid, sondern die Verwirklichung des Steuertatbestandes für die Entstehung der Steuerschuld entscheidend ist; vgl. Kühn, § 3 StAnpG, A. 5.

45) aaO., 62 ff.; vgl. aus dem neuen Schrifttum: Kruse, 165 ff.

46) aaO., 63/64.

47) ME. braucht aber gem. § 3 StAnpG auf das gestaltende Moment bei Bescheiden gar nicht abgestellt zu werden.

Nach alledem kann festgestellt werden, daß die gegen die Unabänderbarkeit geltend gemachten Bedenken nicht überzeugen. Ein Überblick über die positiven Stimmen wird zeigen müssen, ob dieser Ansicht zu folgen ist.

Becker [48] geht von der Unabänderbarkeit als so selbstverständlich aus, daß er zu der damit verbundenen Problematik nicht Stellung nimmt, sondern nur aufzeigt, daß sie in der AO durchbrochen ist. [49] Becker versteht also die §§ 222 ff. dahin, daß sie als Ausnahmetatbestände die Durchbrechung der grundsätzlich eintretenden Unabänderbarkeit unter gewissen Voraussetzungen zulassen. "Enno Becker wollte - Kormann folgend - die nach einem förmlichen Ermittlungsverfahren ergehenden Steuerbescheide weitgehend den gerichtlichen Urteilen angenähert sehen und mußte deshalb auch an die Grundsätze des Wiederaufnahmeverfahrens anknüpfen." [50]

Auch Bühler [51] geht auf den Streit um die Unabänderbarkeit von Verwaltungsakten nicht ein. Er unterscheidet aber zwischen gestaltenden, konstitutiven Verfügungen und feststellenden, deklaratorischen Bescheiden. Bezüglich der Steuerbescheide führt er aus: "Sie sind daher gleich den Urteilen der materiellen Rechtskraft fähig ..." [52] An anderer Stelle [53] sagt Bühler von den Bescheiden, daß sie zu den deklaratorischen Verfügungen gehören, daß aber in der Fälligstellung auch ein konstitutives Element liege. Die grundsätzliche Unabänderbarkeit von Steuerbescheiden wird ohne Auseinandersetzung bejaht. [54]

Kloß [55] geht ebenfalls von der Trennung zwischen Verfügungen und Bescheiden aus und erklärt die Unabänderbarkeit ("Bindung" iS. von Kloß) positivistisch aus § 212 aF. Er muß bei dieser Argumentation zu dem Ergebnis kommen, daß es abgesehen von einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung eine Unabänderbarkeit für Steuerbescheide nicht geben könne. Im Gegensatz zu Becker [56] und

---

48) aaO., Vorb. 1 und 2 vor § 217.

49) Becker meint aaO., A. 1, daß die Interessen der Privatpersonen trotz der starken Durchbrechung der materiellen Rechtskraft (!) noch hinreichend geschützt seien. Durch die Entwicklung der Betriebsprüfung ist die Berichtigungsveranlagung aber jederzeit möglich; vgl. Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 222, A. 9 (S. 72).

50) Kruse, 178.

51) Lehrbuch, 334, 398, 405.

52) Lehrbuch, 398.

53) Grundriß, 504, 539.

54) vgl. auch RG Z 157, 197 ff. (203).

55) StuW 1925, Sp. 13 ff. und 217 ff.

56) Vgl. o. A. 48 und 49.

Bühler [57] sieht er also in den einschlägigen Vorschriften der AO [58] keine Ausnahmen von einer im Grundsatz eintretenden Unabänderbarkeit, sondern geht von der freien Abänderbarkeit aus, die in der AO eingeschränkt werde.

Hübschmann-Hepp-Spitaler [59] verweisen auf die zusammenfassende Darstellung bei Forsthoff [60] und schließen sich dessen Kriterien für eine erhöhte Bestandskraft von Verwaltungsakten auch mit der Wirkung für das Steuerrecht an, weisen aber darauf hin, daß Forsthoff nur sage, daß der Steuerbescheid ein Beispiel dafür sei, daß ein Verwaltungsakt sich auf einen abgeschlossenen Sachverhalt bezieht. Offen bleibe aber, ob das dem Erlaß von Steuerbescheiden zugrunde liegende Verfahren den Anforderungen entspreche, die hinsichtlich des rechtlichen Gehörs zu stellen sind. Für die Bescheide der Veranlagungssteuern iS. § 222 wird dies bejaht.

Mattern-Meßmer [61] weisen darauf hin, daß für den Bereich des Steuerrechts, "... das infolge der gesetzlichen Regelung in der AO Besonderheiten gegenüber anderen Gebieten des Verwaltungsrechts aufweist, was in der allgemeinen verwaltungsrechtlichen Literatur nicht immer beachtet wird ...", auch heute noch [62] die dringend erforderliche wissenschaftliche Erörterung des Problems der Unabänderbarkeit von Bescheiden fehle. In begrifflicher Hinsicht wird unter irrtümlicher Berufung auf die hM. [63] gefordert, daß die Bezeichnung (formelle

---

57) Lehrbuch, 404.

58) Bühler, Lehrbuch 404 sieht in den §§ 212 - 214 aF. (= §§ 222 - 224) zwar "nicht außerordentliche Durchbrechungen der normalen Rechtskraftwirkung" aber doch "Umschreibungen ihrer normalen Grenzen," dh. eine Beschränkung der sonst eintretenden Bestandskraft, deren Wirkung Bühler, Lehrbuch 405 wie folgt beschreibt: "... was ist das Wesen dieser Rechtskraftwirkung im Steuerverfahren? Grundsätzlich ist diese Wirkung die, daß der formell rechtskräftig gewordene Steuerbescheid das Rechtsverhältnis zwischen Steuerverwaltung und Steuerpflichtigem über einen bestimmten Steuerfall in der Weise feststellt, daß gegenüber demselben Steuerpflichtigen für denselben Steuerfall eine andere Entscheidung nicht mehr getroffen werden darf."

59) § 222, A. 3 ff.

60) aaO., 244 ff.

61) Vorb. §§ 91 ff., A. 445.

62) So schon Klein aaO., 51.

63) Mattern-Meßmer, Vorb. §§ 91 ff., A. 448; eine hM. hat sich aber wohl noch nicht gebildet, zumal ua. Forsthoff, 245 und Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 222, A. 3 f. sowie Kühn, § 93, A. 1 noch von materieller Rechtskraft sprechen.

und materielle) Rechtskraft durch "Bindung" oder "Bestandskraft" [64] ersetzt werden soll. In diesem Zusammenhang wird auch Wolff zu Unrecht zitiert, da er nicht eine Ersetzung des Rechtskraftbegriffs durch den Ausdruck Bestandskraft vertritt, sondern eine gegenüber der bisherigen Lehre schärfere Abgrenzung beider Begriffe vornimmt. Im übrigen wird der bereits von Bühler vertretenen Ansicht gefolgt, daß die Vorschriften der AO eine "Durchbrechung der materiellen Bindungswirkung" zulassen. [65]

Der BFH hat schließlich in zwei Entscheidungen v. 7.4.1960 [66] und 19.4. 1961 [67] die materielle Rechtskraft von Steuerbescheiden anerkannt.

d) Eine Stellungnahme muß davon ausgehen, daß die angeführten Meinungen nicht voll befriedigen. Sie erörtern die Unabänderbarkeit von den Bestimmungen der AO her, während es in Wirklichkeit um die Frage geht, ob die im Veranlagungsverfahren erlassenen Bescheide den im allgemeinen Verwaltungsrecht aufgestellten Grundsätzen zur Erlangung der Unabänderbarkeit genügen. Zu den einzelnen Kriterien ist folgendes zu sagen:

"Abgeschlossener Sachverhalt": Hübschmann-Hepp-Spitaler [68] billigen ausdrücklich die von Forsthoff [69] vertretene Ansicht, wonach der Steuerbescheid ein Hauptbeispiel dafür ist, wann ein Verwaltungsakt sich auf einen in der Vergangenheit liegenden, invariablen und abgeschlossenen Sachverhalt bezieht. Dieser Meinung kann gefolgt werden, zumal wenn darauf abgestellt wird, daß die Veranlagungsbesteuerung notwendigerweise in einzelne Abschnitte zerteilt werden muß (sog. Abschnittsbesteuerung), die sich nicht an einzelnen Geschäftsvorfällen (wie zB. die Erbschafts- oder Grunderwerbsteuer) orientiert, sondern am Geschäftsjahr des Steuerpflichtigen, dh. in der Regel am Kalenderjahr.

"Gerichtsähnliches Verfahren": Damit ist ein Verfahren gemeint, in dem jede Partei mitwirkt und Gelegenheit hat, ihre Interessen wahrzunehmen. Das BVerfG führt dazu aus: "... daß ihnen (scil. den feststellenden Verwaltungsakten) insbesondere dann eine ähnliche Wirkungskraft (wie Urteilen) zukommt, wenn eine Klärung des Tatbestandes unter Anhörung der Beteiligten vorausgegangen ist." [70] Es bleibt zu prüfen, ob dies bei den Steuerbescheiden gegeben

64) Vgl. Mattern-Meßmer, Vorb. §§ 91 ff., A. 449, 450.
65) aaO., A. 450.
66) IV 24/58 in StRK § 222 R 40 (S. 67).
67) II 296/59 in StRK § 222 R 66 (S. 113).
68) § 222, A. 3a.
69) aaO., 248.
70) E 2, 380 ff. (394).

ist. Hierzu ist auf die Eigenart des den meisten Bescheiden [71] vorausgehenden Veranlagungsverfahrens einzugehen. Es wird zwar von der Finanzverwaltung durchgeführt und im sog. Berechnungsbogen mit der Berechnung der Steuerschuld abgeschlossen; aber es baut in so starkem Maß auf den Unterlagen des Steuerpflichtigen auf, daß es ohne dessen Mitwirkung jedenfalls in der heutigen Form nicht durchgeführt werden könnte. Sofern der Steuerpflichtige Vollkaufmann ist, muß er gem. §§ 38 ff. HGB Buch führen und ordnungsgemäße Jahresabschlüsse anfertigen. Im eigentlichen Veranlagungsverfahren wirkt er durch die Abgabe von Steuererklärungen gem. §§ 166 ff. AO mit. Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen wird demzufolge auch in Literatur und Rechtsprechung [72] anerkannt, wobei ihm über den Grundsatz von Treu und Glauben eine Vertrauensposition gegenüber dem Finanzamt gewährt wird, wenn er, nicht aber die Veranlagungsstelle ihren Pflichten nachgekommen ist. [73] Auch in verfahrensmäßiger Hinsicht ist die Veranlagung in besonderem Maß formalisiert; so erhalten die §§ 204 - 227 AO eine ins Einzelne gehende gesetzliche Regelung des Ermittlungs- und Feststellungsverfahrens. Wenn schließlich das BVerfG [74] etwas mißverständlich von dem Erfordernis der "gleichen Parteirolle" spricht, so kann dem das im Verwaltungsverfahren erforderliche Subordinationsverhältnis nicht entgegenstehen; denn ein solches bestand auch in dem der Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt. Richtig verstanden bezieht sich die Gleichheit daher auf die Möglichkeit des Adressaten, auf das dem Erlaß des Bescheides vorangehende Verfahren Einfluß zu nehmen.

"Subsumtion": Diese erfordert die bloße Rechtsanwendung auf einen ermittelten Sachverhalt. Für die Veranlagungssteuern steht das zu beurteilende Tatsachenmaterial mit Abgabe der Steuererklärung für die Behörde fest. Sie prüft es anhand der Akten nach, nimmt gelegentliche Rückfragen und ermittelt aufgrund der Steuergesetze die Steuerschuld. Hierin muß eine rein feststellende Tätigkeit gesehen werden, da die Steuerschuld gem. § 3 StAnpG genau genommen bereits mit dem Abschluß des Veranlagungszeitraums eingetreten war (bilanzbuchhalterisch wird von diesem Zeitpunkt ab auch bereits eine entsprechende Rücklage passiviert, sofern es sich um eine Betriebssteuer handelt).

---

71) Insbesondere wenn der Erlaß eines Steuerbescheids von einem sog. Grundlagenbescheid abhängt wie zB. dem Grundsteuermeßbescheid oder dem Freistellungsbescheid;
vgl. Mattern-Meßmer § 210, A. 1446 und 1454.

72) Gute Darstellung: Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 222, A. 8 a).

73) Vgl. Mattern-Meßmer, § 222, A. 1650 f., 1674, 1719.

74) E 2, 380 ff. (395).

Danach ist auch im Steuerrecht zwischen Verfügungen und Bescheiden zu trennen. Als Bescheide sind die nach vorangegangenem Veranlagungsverfahren erlassenen Steuerverwaltungsakte anzusehen. Sie - und gerade die unter § 222 I fallenden Bescheide - sind ihrer Qualität nach der Unabänderbarkeit fähig. Sie geben dem Steuerpflichtigen einen erhöhten Vertrauensschutz, in den durch die Berichtigungsveranlagung eingegriffen wird.

2. Der Grundsatz der Rechtssicherheit umfaßt einmal den Vertrauensschutz des Bürgers auf die Endgültigkeit einer einmal getroffenen Entscheidung, insbesondere einer Begünstigung. Die Rechtssicherheit könnte durch die Fassung des § 222 aber auch deshalb verletzt sein, weil Eingriffe in Freiheit und Eigentum einer gesetzlichen Grundlage bedürfen, die hinreichend genau ihren Anwendungsbereich bestimmen muß. Das BVerfG [75] hat hierzu ausgeführt, daß die Rechtssicherheit erfordere, daß das Gesetz den Rechtsunterworfenen klar erkennen lasse, was Rechtens sein soll.

a) Die Kompliziertheit und Unbestimmtheit des § 222 reicht jedoch nicht aus, um nach diesen Grundsätzen zur Verfassungswidrigkeit zu führen. Hinsichtlich des gesetzgeberischen Willens ist § 222 eindeutig: er soll der Finanzverwaltung die Berichtigung tatsächlicher und rechtlicher Mängel ermöglichen. Die Schwierigkeit liegt in der Auslegung der unbestimmten Rechtsbegriffe. Hierzu hat das BVerfG [76] erklärt:

> "Die Grundsätze des Rechtsstaates verwehren es dem Gesetzgeber nicht schlechthin, Generalklauseln und unbestimmte Rechtsbegriffe zu verwenden. Gerade im Bereich des ... Steuerrechts kommt der Gesetzgeber nicht ohne sie aus ...
>
> Der rechtsstaatliche Grundsatz ... der Steuergerechtigkeit kann eher verwirklicht werden, wenn Steuerverwaltung und Finanzgerichte den Besonderheiten des Einzelfalles durch Anwendung eines unbestimmten Rechtsbegriffs gerecht werden können, als wenn sie gezwungen werden, jeden Fall in eine starre ... Norm zu pressen."

---

75) E 5, 25 ff. (31).
76) E 13, 153 ff. (161/62).

Hieraus ergibt sich, daß die Zulassung der Berichtigungsveranlagung unter generalklauselartigen Voraussetzungen für sich allein noch nicht unzulässig ist. Hartz [77] sagt, daß Spitalers Wunsch an den Gesetzgeber gewesen sei, die Steuergesetze nicht zu perfektionieren, sondern in den Grenzgebieten mit Generalklauseln zu arbeiten, um den Gerichten dadurch Gelegenheit zu schaffen, rechtsschöpfend den Einzelfall mit allen seinen Nuancen zu lösen. So wird man eher dem RFH und BFH den Vorwurf machen müssen, daß sie es nicht verstanden haben, in der Vielzahl der Entscheidungen § 222 so zu systematisieren, daß seine Handhabung für die Praxis kalkulierbar wird. [78]

b) Schwerwiegender ist demgegenüber die Durchbrechung des Vertrauensschutzes des Adressaten durch die Zulassung einer Berichtigungsveranlagung bei an sich unabänderbaren Bescheiden. Das BVerfG [79] hat wiederholt darauf aufmerksam gemacht, daß auch der Vertrauensschutz als Teil der Rechtssicherheit durch das Rechtsstaatsprinzip geschützt ist.

Die Rechtsprechung des BVerfG kann dahin zusammengefaßt werden, daß die Durchbrechung der Rechtssicherheit dann zur Disposition des Gesetzgebers steht, wenn sie im Vollzug der Einzelfallgerechtigkeit erfolgt, und der Gesetzgeber den Konflikt zwischen Rechtssicherheit und Gerechtigkeit entschieden oder doch erkannt hat. [80] Bei der Bevorzugung des Gesetzmäßigkeitsprinzips sei allerdings zu beachten, daß die Rechtssicherheit ein so elementares Gerechtigkeitspostulat [81] darstelle, daß sie selbst der Verfassungsgeber (!) nur bis zu einer bestimmten Grenze vernachlässigen dürfe. Diese Grenze zieht das BVerfG durch das Willkürverbot.

Ob dabei der Willkürbegriff iS. der bundesverfassungsgerichtlichen Rechtsprechung zur Konkretisierung des Gleichheitssatzes [82] interpretiert werden kann, muß angesichts der verschiedenen Problemlage bezweifelt werden. Die Frage

---

77) In Spitaler-Gedächtnisschrift, 89 ff. (92).

78) Vgl. Kruse 177, der von einer sich in uferloser Kasuistik verlierenden Rechtsprechung spricht.

79) E 2, 380 ff. (403); 3, 225 ff. (237); 7, 89 ff. (92); 7, 194 ff. (196); 11, 64 ff. (72); 13, 39 ff. (46); 13, 206 ff. (214); 13, 215 ff. (224); 15, 313 ff. (324).

80) BVerfG E 3, 225 ff. (237/38).

81) BVerfG E 3, 225 ff. (237).

82) Vgl. Übersicht und Stellungnahme bei Laule, 50 ff.;
Bachof, Rechtsprechungsbericht, Teil 2, A. 47 ff.;
Klein, Franz, 131 f.; 162 f.; Schmidt-Bleibtreu/Klein, 80 ff.

kann hier dahinstehen bis geklärt ist, ob sich die Berichtigungsveranlagung gem. § 222 offenkundig innerhalb der Grenzen hält, die vom Willkürverbot gesteckt sind.

3. Zur Verfassungsmäßigkeit der Folgenanordnung des § 222 ist danach erforderlich, daß die Beeinträchtigung der Rechtssicherheit durch den Gesetzgeber zugunsten der materialen Gerechtigkeit und ohne Willkür erfolgt.

a) Im Interesse der Gerechtigkeit liegt sicher die Berichtigung gem. § 222 I, Ziff. 3 und 4. Hier ist Voraussetzung, daß ein Rechtsfehler begangen wurde, den es auszugleichen gilt. Erfolgt jedoch auch die Durchbrechung der Unabänderbarkeit gem. § 222 I, Ziff. 1 und 2 im Vollzug materialer Gerechtigkeit?

Nach der oben vertretenen Ansicht [83] ist auch ein wegen neuen Tatsachen zu berichtigender Bescheid fehlerhaft iS. der objektiven Rechtswidrigkeit. Die Berichtigung dient also der Erhebung der "richtigen" Steuer. Daß die Verfolgung auch der "Sachverhaltswahrheit" der Verwirklichung des Gerechtigkeitsprinzips dient, zeigen Parallelen aus anderen, nicht dem materiellen Steuerrecht angehörenden Gebieten.

Im allgemeinen Verwaltungsrecht folgt die Aufhebung von Verwaltungsakten den dort entwickelten Widerrufs- und Rücknahmegrundsätzen. Nach Vogel [84] bilden neue Tatsachen einen Widerrufsgrund, sofern nach der Systematik der Widerrufslehre dem keine schwerwiegenden Gründe entgegen stehen. [85] Auch die Rücknahme eines begünstigenden Verwaltungsakts ist zulässig, wenn die Voraussetzungen für den Widerruf eines rechtmäßigen Verwaltungsakts vorliegen. [86]

Die Berücksichtigung der "Sachverhaltswahrheit" ist aber auch im Sozialversi-

---

83) Vgl. o. § 7, 2. b).

84) Verwaltungsrechtsfall, 124 unter Bezug auf Urt. des Württ.-Bad. VGH v. 16. 7. 1948 A 136/48 in VerwRspr. Bd. 2, 190 und OVG Rheinland-Pfalz Urt. v. 19. 2. 1955 - 2 C 64/54 in DÖV 1955, 383 f.

85) Stichworte: Inswerksetzen, Anspruch des Adressaten, Rechtsverhältnis zu Dritten wird gestaltet;
Forsthoff, 257, 259.

86) Haueisen in NJW 1954, 1428 (sub c).

cherungsrecht (vgl. §§ 622, 627, 1286 I, 1300 RVO;[86a] 63, 79 AVG)[86b] und insbesondere im Kriegsopferrecht (gem. §§ 40, 41 VerwVerfG)[86c] möglich.

Schließlich kann selbst nach Eintritt der Rechtskraft von Urteilen die Tatsachenlage in Ausnahmefällen über die Wiederaufnahme berücksichtigt werden (§§ 580 ZPO, 359, 362 StPO, 153 VwGO, 134 FGO).

Aus der beschränkten Zulässigkeit der Tatsachenkorrektur im allgemeinen Verwaltungsrecht, im Sozialversicherungsrecht und in den Prozeßrechten kann entnommen werden, daß auch die Berücksichtigung der "Sachverhaltswahrheit" gem. § 222, I, Ziff. 1 und 2 ebenso wie die der Rechtsanwendungsgleichheit dienenden Ziff. 3 und 4 zur Verwirklichung des Gerechtigkeitspostulats beiträgt.

Gerade im Steuerrecht ist die Frage der gerechten Steuer seit alters her und oft erörtert worden.[87] Daraus haben sich die Grundsätze der Allgemeinheit der Besteuerung und der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entwickelt; aus ihnen wiederum ist der Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung hervorgegangen, eines der obersten Prinzipien, "wenn nicht sogar die Fundamentalnorm des deutschen Steuerrechts überhaupt."[88] Berücksichtigt man, daß für den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung synonym die Bezeichnung "Gerechtigkeit der Besteuerung" verwendet wird, so ist für die Lösung der hier anstehenden Frage zugleich die dogmatische Begründung gefunden: die Berücksichtigung der Sachverhaltswahrheit gem. § 222 I, Ziff. 1 und 2 dient der Gerechtigkeit, weil damit dem überragenden Gebot der Gleichheit der Besteuerung Rechnung getragen wird.

b) Das Willkürverbot ist das Korrektiv, um zu vermeiden, daß die Rechtssicherheit ohne Rechtfertigung durchbrochen wird. Die Berichtigungsveranlagung ist dann nicht willkürlich, wenn sie durch die unabweisbaren Bedürfnisse der Finanzverwaltung bedingt ist und in sachgerechter Abwägung auch das Schutzbedürfnis des Steuerpflichtigen berücksichtigt.

86a) Reichsversicherungsordnung v. 19.7.1911 (RGBl. S. 509) i.d.F. v. 15.12.1924 (RGBl. I, S. 779), 9.1.1926 (RGBl. I, S. 9) und 17.5.1934 (RGBl. I, S. 419);

86b) Angestelltenversicherungsgesetz v. 28.5.1924 (RGBl. I, S. 563);

86c) Gesetz über das Verwaltungsverfahren der Kriegsopferversorgung v. 2.5.1955 (BGBl. I, S. 202) i.d.F. v. 27.6.1960 (BGBl. I, S. 453).

87) Vgl. Handbuch der Finanzwissenschaft, 269 f.

88) Kruse, 37 zum ganzen Fragenkreis;
vgl. auch Schmidt-Bleibtreu/Klein, 88.

Für das Berichtigungsbedürfnis der Finanzverwaltung spricht die Tatsache, daß das Finanzamt bei der Veranlagung weitgehend auf die Aufzeichnungen und Steuererklärungen des Pflichtigen angewiesen ist. Zwar werden bei der Veranlagung auch die eigenen Akten hinzugezogen und in Zweifelsfällen Rückfragen gehalten. Trotzdem können bei der Betriebsprüfung so schwerwiegende neue Tatsachen bekannt werden, daß deren Berücksichtigung für den zurückliegenden Veranlagungszeitraum unabweisbar ist. Es soll auch nicht verkannt werden, daß die Besteuerung in einem Massenverfahren erfolgt, das zahlenmäßig die überaus häufigsten aller staatlichen Eingriffe mit sich bringt.

Aber bedingt nicht gerade diese Tatsache, daß dem Vertrauensschutz im Steuerrecht weitgehend Rechnung zu tragen ist? Die umfangreichen Erörterungen zur Begründung der Unabänderbarkeit von Steuerbescheiden, und die Bemühungen Enno Beckers zur Angleichung der Steuerbescheide an gerichtliche Entscheidungen gehen in dieser Richtung. Gleichwohl wurde dadurch die Zulässigkeit der Folgenanordnung in § 222 nie in Frage gestellt. Auch unter dem Gesichtspunkt des Willkürverbots muß die Zulassung der Berichtigungsveranlagung als offenkundig sachgerecht bezeichnet werden, s o w e i t sie an hinreichend eingegrenzte Voraussetzungen geknüpft wird, die ihren Ausnahmecharakter garantieren.

Hier liegt die eigentliche verfassungsrechtliche Problematik, so daß die bisherigen Darlegungen unter dem Gesichtspunkt des Willkürverbots nur als Zwischenergebnis angesehen werden können. Erst die folgenden Erörterungen über die Verfassungsmäßigkeit der Voraussetzungen des § 222 I werden zeigen, wie der grundsätzlichen Unabänderbarkeit und dem Willkürverbot Rechnung getragen werden kann.

§ 9
VERFASSUNGSWIDRIGKEIT VON VORAUSSETZUNGEN DES § 222?

Die Auslegung der Voraussetzungen der Berichtigungsveranlagung in § 4 hat bereits gezeigt, daß der Schwerpunkt der verfassungsrechtlichen Problematik beim Erfordernis des Bekanntwerdens neuer Tatsachen gem. § 222 I, Ziff. 1 und 2 liegt. Die Ziff. 3 und 4 des § 222 sollen daher vorab erörtert werden. Nach der Untersuchung der Rechtsprechung über Treu und Glauben (1.) und der Gewichtigkeit (2.) folgt die verfassungsrechtliche Prüfung der "neuen Tatsachen" als Berichtigungsvoraussetzung (3.), schließlich eine Stellungnahme zur Lösung Vogels (4.) und ein eigener Lösungsversuch (5.).

Hinsichtlich der Rechtsfehler wurde bereits festgestellt, daß ihre Berichtigung im Interesse materialer Gerechtigkeit erfolgt. Aber auch das Willkürverbot kann hier als beachtet angesehen werden, denn von der Berichtigungsbehörde können Fehler nicht beliebig aufgedeckt werden, und für den Steuerpflichtigen führen sie nicht in einem solchen Maß zur Nachbesteuerung, wie dies beim Bekanntwerden neuer Tatsachen der Fall ist. Schließlich werden sie auch vom BFH und der hL. [1] nicht zur Gesamtaufrollung herangezogen. Die Durchbrechung der Rechtssicherheit im Interesse der Fehlerberichtigung kann daher als sachgerecht und damit als verfassungsgemäß angesehen werden.

Dies gilt auch für die zusätzlichen Erfordernisse des Bekanntwerdens durch eine Betriebsprüfung (Ziff. 1 und 2) bzw. der Aufdeckung durch eine Aufsichtsbehörde (Ziff. 3 und 4). Wenn der Gesetzgeber die Durchbrechung der Rechtssicherheit an zusätzliche Voraussetzungen knüpft, so steht dem verfassungsrechtlich unter dem Gesichtspunkt der Rechtssicherheit nichts entgegen, weil dadurch die Verletzung der Unabänderbarkeit erschwert wird. Im übrigen werden die Erfordernisse so weit ausgelegt, [2] daß sie - jedenfalls hinsichtlich des Bekanntwerdens durch eine Betriebsprüfung - auch bei einer Berichtigungsveranlagung zugunsten des Steuerpflichtigen keine echte zusätzliche Voraussetzung mehr darstellen, zumal die neuen Tatsachen in der Praxis fast nur noch durch die Betriebsprüfung aufgedeckt werden.

Hinsichtlich der Aufdeckung durch die Aufsichtsbehörde hat das BVerfG [3] die Verfassungsmäßigkeit der Auslegung dieser Bestimmung durch den BFH bejaht. Auch dem kann mit den obigen Argumenten umso mehr zugestimmt werden, als das Erfordernis so gehandhabt wird, daß die Berichtigung nur der Billigung der

---

1) Vgl. o. § 5, 1. und 2.
2) Vgl. o. § 4, 3.
3) E 19, 166 ff. (175 f.).

Aufsichtsbehörde bedarf. [4]

Beschränkt sich somit die Prüfung der Verfassungswidrigkeit von Voraussetzungen des § 222 auf das Bekanntwerden neuer Tatsachen, so könnte unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes eine weitere Einschränkung auf die belastende Berichtigungsveranlagung gem. Ziff. 1 erfolgen, da durch die begünstigende Berichtigungsveranlagung gem. Ziff. 2 in Rechte des Steuerpflichtigen nicht eingegriffen werden kann.

Dem steht aber entgegen, daß von der Rechtsprechung unter Billigung der hL. die Neuheit einer Tatsache von der Erfüllung der Mitwirkungspflicht durch den Steuerpflichtigen und der Aufklärungspflicht durch das Finanzamt unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben abhängig gemacht, und die Zulässigkeit der Berichtigungsveranlagung an die Gewichtigkeit der neuen Tatsachen geknüpft wird. [5] Da sich diese zusätzlichen Erfordernisse auch als Beschränkung der begünstigenden Berichtigung gem. § 222 I, Ziff. 2 auswirken können, sind die folgenden Überlegungen für Ziff. 1 und 2 von Bedeutung.

1. Nach Treu und Glauben muß der Steuerpflichtige eine Tatsache nur dann als neu gegen sich gelten lassen, wenn er seine Erklärungspflicht nicht voll erfüllt hat. Umgekehrt findet eine Berichtigung gem. § 222 I, Ziff. 1 nicht statt, wenn zwar der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht voll nachgekommen ist, nicht aber das Finanzamt seiner Aufklärungspflicht.

Diese Rechtsprechung [5] befriedigt schon deshalb nicht, weil es für die Neuheit einer Tatsache allein auf die Kenntnis des Finanzamts ankommt, nicht aber auf dessen Pflichtverletzung. Auch kommt es weder auf die Kenntnis noch auf die Pflichtverletzung des Steuerpflichtigen an; denn nach der Rechtsprechung sind die problematischen Fälle nur gegeben, wenn das Finanzamt eine Tatsache hätte erkennen können, dies versäumte und sich später auf neue Tatsachen berufen will. [6] Hierfür bedarf es jedoch allenfalls einer Auslegung des Inhalts, daß bei einer Pflichtverletzung des Finanzamts keine neue Tatsache vorliegt. Wenn jedoch umgekehrt bei einer Pflichtverletzung des Steuerpflichtigen eine neue Tatsache angenommen wird, [6] so muß hierin die Schaffung eines zusätzlichen, ungeschriebenen Tatbestandsmerkmals gesehen werden, das im Fall des § 222 I, Ziff. 1 die belastende Berichtigungsveranlagung über den gesetzlichen Tatbestand erweitert.

---

4) Vgl. o. § 4, 5.

5) Vgl. o. § 4, Fn. 10 und 11.

6) Vgl. o. § 4, A. 33 und die dort wiedergegebene BFH-Entscheidung.

Nun gilt aber im Bereich der Eingriffsverwaltung, zu der auch das Steuerrecht gehört, der sog. Vorbehalt des Gesetzes. [7] Danach sind Eingriffe in Eigentum und Freiheit nur insoweit zulässig, als sie vom Gesetz angeordnet sind. [8] Besonders stark betont das BVerwG [9] die Bindung der Eingriffsverwaltung, die auf Artt. 19, 20 und 28 GG zurückgeführt wird. Auch Maunz-Dürig [10] betrachten den Gesetzesvorbehalt als Ausprägung der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, die ihrerseits wieder ein wesentliches Element des Rechtsstaatsprinzips darstellt. Danach ist die Interpretation eines Eingriffsgesetzes verfassungswidrig, wenn sie erkennbar von Inhalt und Zweck der Ermächtigung nicht gedeckt ist. [11] Dies ist bei der Rechtsprechung, wonach die Neuheit einer Tatsache von der Pflichtverletzung des Steuerpflichtigen abhängt insoweit der Fall, als dadurch ein belastendes ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal geschaffen wird.

2. Bei der Rechtsprechung zur Gewichtigkeit einer Tatsache liegt die Problematik dagegen anders, da hier eine gesetzliche Ermächtigung zulasten des Fiskus (Ziff. 1) bzw. des Steuerpflichtigen (Ziff. 2) eingeschränkt wird. Dem stehen aber Bedenken aus dem Gesichtspunkt der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung in der Ausprägung der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung [12] entgegen.

Dieser Fundamentalgrundsatz des Steuerrechts erfordert, daß gesetzlich vorgesehene Steuern auch erhoben werden müssen. Dem widerspricht es aber, wenn die belastende Berichtigungsveranlagung gem. § 222 I, Ziff. 1 von der Gewichtigkeit abhängig gemacht wird. Der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung widerspricht es auch, wenn dem Steuerpflichtigen die begünstigende Berichtigung gem. § 222

---

7) Vgl. o. § 2, 2. und A. 53;
auch für die Eingriffsverwaltung sind Einzelfragen umstr.;
vgl. Bachof, Rechtsprechungsbericht, Bd. II, Anm. 18.

8) Im übrigen Verwaltungsrecht gilt nur eine negative Bindung an das Gesetz, wonach das Verwaltungshandeln nicht gegen das Gesetz verstoßen darf;
so ausdrücklich: Wolff, Bd. I, 140;
dies ist freilich nicht unstreitig: zum Gesetzesvorbehalt in der Leistungsverwaltung vgl. BVerwG E 17, 111; weitere Nachweise bei Bachof, Rechtsprechungsbericht, Bd. II, Anm. 15.

9) Urt. v. 20.5.1955 V C 14/55 in NJW 1955, 1693 f.

10) Art. 20, Rn. 127.

11) Vgl. Wolff, Bd. I, 143 (III a); Kruse, 39; verfassungswidrig ist nur die Auslegung, nicht das Gesetz!

12) Eingehend: Kruse, 38 f.

I, Ziff. 2 vorenthalten wird, obwohl der Tatbestand für die Rückzahlung erfüllt ist. Schließlich ist das Erfordernis der Gewichtigkeit unvereinbar mit der von der hM. vertretenen Berichtigungspflicht, worauf Kruse zu Recht hinweist; [13] denn wie soll im Fall der begünstigenden Berichtigungsveranlagung gem. § 222 I, Ziff. 2 dem Steuerpflichtigen die Rückzahlung verweigert werden, wenn er hierauf einen Anspruch hat?

Der formelhafte Hinweis auf den Satz "minima non curat praetor" [14] kann als Begründung nicht anerkannt werden. Und auch der einzig sachgerechte Hinweis auf die Verwaltungsökonomie [15] ist nicht der wahre Grund für die Einführung des Merkmals der Gewichtigkeit, wie die verschiedenen Maßstäbe zur Ermittlung der Gewichtigkeit zeigen: der RFH stellt teils auf das Verhältnis zum bisher festgestellten Gewinn, [16] teils auf die Höhe der gesamten Steuer ab. [17] Der BFH [18] vertritt einen gemischten relativ-absoluten Maßstab und versteht darunter das Verhältnis zwischen Steuernachholung und ursprünglich festgesetzter Steuer.

Gleichgültig, ob auf die Ertragslage des Unternehmens, den Steuerertrag oder auf beides abgestellt wird, zeigt sich die Tendenz, über die Gewichtigkeit ein Regulativ zu schaffen, um die zu weite Voraussetzung der "neuen Tatsachen" einzuengen. Hierin liegt der wahre Grund für die Schaffung des ungeschriebenen Tatbestandsmerkmals der Gewichtigkeit, dessen Berücksichtigung bei der Rechts-

---

13) aaO., 185;
durch das Nebeneinander von Gewichtigkeit und Berichtigungspflicht wird auch in systematischer Hinsicht die Widersprüchlichkeit der Rechtsprechung sichtbar. Das bedeutet aber nicht, daß bei Annahme einer Ermessensvorschrift das Erfordernis der Gewichtigkeit zulässig wäre. Dem steht das zwingende verfassungsrechtliche Gebot der gesetzmäßigen Verwaltung entgegen.

14) Vogel, Berichtigungsveranlagung, 33;
Mattern-Meßmer, § 222, A. 1704.

15) So wohl Vogel, Berichtigungsveranlagung, 33.

16) Urt. v. 16.12.1936 VI A 587/35 in RStBl 1937, 106.

17) Urt. v. 13.9.1932 VI A 1379/32 in RStBl 1932, 919;
weitere Nachweise und gute Übersicht bei Mattern-Meßmer, § 222, A. 1699 f.

18) Urt. v. 9.2.1961 IV 41/60 U in BStBl III 1961, 216;
nach FG Freiburg Urt. v. 2.6.1960 I 93/60 in EFG 1960, 394 (nrk.) ist die Gewichtigkeit bei einer Nachbesteuerung unter DM 50 immer zu verneinen, über DM 500 immer zu bejahen.
Vgl. zur Umsatzsteuer das o. § 4, A. 12 angegebene BFH-Urteil.

anwendung des § 222 I, Ziff. 1 unabweisbar wurde, als mit dem Aufbau des Betriebsprüfungsverfahrens [19] neue Tatsachen leicht zu finden waren. Der Umstand, daß nur neue Tatsachen, nicht aber auch Rechtsfehler [20] von einigem Gewicht sein müssen, gibt eine nachträgliche Bestätigung dafür ab, daß die Voraussetzungen der Ziff. 3 und 4 des § 222 I als sachgerecht und daher verfassungsrechtlich unbedenklich bezeichnet werden können. Umgekehrt wird hinsichtlich Ziff. 1 und 2 selbst von der Finanzrechtsprechung über das Erfordernis der Gewichtigkeit anerkannt, daß deren Voraussetzungen eingeschränkt werden müssen.

Es zeigt sich also, daß der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung eine restriktive Auslegung des § 222 I, Ziff. 1 und 2 über das Erfordernis der Gewichtigkeit nicht zuläßt. Daher muß die von der Rechtsprechung geforderte Gewichtigkeit als gegen die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstoßend und daher verfassungswidrig bezeichnet werden. Diese Konsequenz läßt sich einmal vermeiden, wenn mit der in § 7 vorgenommenen Auslegung § 222 als Ermessensnorm angesehen wird. Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung ist dann insoweit nicht mehr berührt, als das Ermessen fehlerfrei ausgeübt wird.

Zum anderen könnte auf das Erfordernis der Gewichtigkeit ganz verzichtet werden, wenn das Tatbestandsmerkmal "neue Tatsachen" so ausgelegt werden könnte, daß es der Gewichtigkeit nicht mehr bedarf.

3. Es bleibt zu prüfen, ob "neue Tatsachen" als Voraussetzungen der Berichtigungsveranlagung gem. § 222 I, Ziff. 1 und 2 den verfassungsrechtlichen Anforderungen genügen. Das könnte durch den Stand des modernen Betriebsprüfungsverfahrens in Frage gestellt sein.

---

19) Erst als das Betriebsprüfungsverfahren 1925 durch eine Änderung des § 162 AO (Verpflichtung zur regelmäßigen Prüfung der Großbetriebe alle drei Jahre) und nach 1933 weiter ausgebaut wurde, entwickelte der RFH das Merkmal der Gewichtigkeit!

20) Es ist auffallend, daß in der einschlägigen Literatur sich keine Bemerkung darüber findet, warum die Gewichtigkeit bei Ziff. 1 und 2, nicht aber bei Ziff. 3 und 4 erforderlich sei. Bei einem Begründungsversuch der unterschiedlichen Behandlung hätten sich die dogmatischen Bedenken aufdrängen müssen. Auch zeigt dies, daß die Gewichtigkeit die allzu leichte Berichtigung wegen neuer Tatsachen ausschließen soll.

a) Einrichtung und Ausbau des "Buch- und Betriebsprüfungsdienstes" [21] erfolgte ab 1921 in verschiedenen Etappen. Das Betriebsprüfungsverfahren ist heute so gut entwickelt, daß durch ein System von Kontrollmitteilungen, durch Vermögenszuwachsrechnungen, Umsatzverprobungen und Gewinnrichtsätze die vielfach auf bestimmte Branchen spezialisierten Betriebsprüfer dem Steuerberater, oft auch dem Unternehmer überlegen sind. Vogel kann darin zugestimmt werden, daß sich das heutige Betriebsprüfungsverfahren nicht nur zu einer reinen Buchführungsaufsicht, wie nach § 162 X vorgesehen, entwickelt hat; es führt darüber hinaus "zu einer umfassenden Überprüfung der wirtschaftlichen Verhältnisse des jeweiligen Betriebes ..., die zugleich das mehr oder minder ausgesprochene Ziel verfolgt, brachliegende Steuerkraft zu erfassen, dh. also steuerliche Nachforderungen zu ermöglichen." [22] Im Ergebnis macht es daher keinerlei Schwierigkeiten, durch eine Betriebsprüfung neue Tatsachen zu finden, was erfahrene Prüfer auch zugeben. [23] Das hat dazu geführt, daß der Steuerpflichtige bis zum Eintritt der Verjährung ständig mit Nachforderungen überzogen werden kann. [24]

Nun ist zu beachten, daß diese Entwicklung erst zu einer Zeit eingesetzt hat, als § 222 bereits Gesetz war. Von welchen Vorstellungen ging aber der Gesetzgeber aus und welchen Sinn und Zweck hat er in § 222 gesehen? Aufgabe des § 222 ist es, Steuernachforderungen zu ermöglichen. Die Typisierung in § 222 läßt aber erkennen, daß die Vorschrift die Berichtigung durch bestimmte Voraussetzungen beschränken sollte. [25] So verstanden stellt § 222 ein Beispiel für den Ausgleich der Fiskalinteressen und der entgegenstehenden Interessen der Steuerpflichtigen dar.

Dieser Ausgleich beruht aber auf den Verhältnissen von 1919. Damals war das Veranlagungsverfahren in der Tat noch so unvollkommen, daß ein Bedürfnis der Verwaltung nach dessen Berichtigung anzuerkennen war. Unter diesen Umständen nimmt es wunder, daß Enno Becker beim Entwurf der AO nur auf das vom Preußischen OVG entwickelte Institut der Berichtigungsveranlagung [26] zurück-

---

21) Überblick bei Vogel, Berichtigungsveranlagung, 2 ff.

22) Vogel, Berichtigungsveranlagung, 3.

23) Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 222, A. 9 (S. 72).

24) So auch Vogel, Berichtigungsveranlagung, 40.

25) Vgl. Kruse, 60, der den Interessenkonflikt aufzeigt.

26) Die Berichtigungsveranlagung wurde entwickelt in einem Urteil des Preußischen OVG v. 4.12.1899 (J.N. VI 8/V 7 Rep. VI 2-5/98) in StBd. 8, 265 ff. (270 f.).
Darin hatte das Gericht zu befinden über § 80 des Preußischen Einkommensteuergesetzes v. 24.6.1891 in Pr.Ges. (G.S.) 1891, 175 f., wonach

gegriffen hat; denn danach ist es unzweifelhaft, daß das Gericht die Berichtigung nur als Ausnahme verstanden wissen will. Vor allem aber ist zu bedenken, daß Enno Becker selbst die Steuerbescheide des Veranlagungsverfahrens den Urteilen angleichen und deren Abänderung daher nur nach Wiederaufnahmegrundsätzen zulassen wollte. 27)

Demgegenüber ist heute die Lage so, daß

die Interessen der Steuerpflichtigen noch weitergehend beeinträchtigt wurden, weil eine Berichtigungsveranlagung jederzeit und nicht mehr nur in Ausnahmefällen durchgeführt werden kann; 28)

das Bedürfnis der Finanzverwaltung zur Berichtigung aber bei weitem nicht mehr so groß ist wie früher.

Fortsetzung der Fußnote 26) von Seite 98:
Steuern schlechthin unbegrenzt nachgefordert werden konnten; denn es war nur erforderlich, daß die Steuer nicht oder zu gering veranlagt worden war.
Dies widersprach aber der bereits damals hM. in Rechtsprechung und Literatur, wonach aus Gründen der Rechtsstaatlichkeit über einen bereits endgültig veranlagten Sachverhalt nicht noch einmal entschieden werden könne.
Vgl. im einzelnen Vogel, Berichtigungsveranlagung, 1 und Fn. 2.
In dem Urteil wird ua. ausgeführt:
"Der § 80 des Einkommensteuergesetzes ist, wie sich schon aus seiner Stellung im System des Gesetzes - unter den "Schlußbestimmungen" - ebenso aber auch aus seinem Wortlaute und aus der Begründung des Gesetzentwurfs ergibt, der Träger einer durchaus subsidiären Bestimmung, nämlich eines ausschließlich zugunsten der Staatskasse eingeführten, der Beseitigung von später hervortretenden Unrichtigkeiten dienenden außerordentlichen Rechtsbehelfes...
Hiernach kann weder eine von der früheren Rechtsauffassung abweichende rechtliche Beurteilung, noch die Bezugnahme auf solche Tatsachen, die bereits vor dem Abschlusse der ordentlichen Veranlagung, einschließlich des Ablaufs der Rechtsmittelfrist, der Steuerbehörde bekanntgewesen sind, eine Nachbesteuerung rechtfertigen. Hieraus ergibt sich als die einzige nach dem Gesetze zulässige Grundlage der Nachbesteuerung die Ermittlung neuer, bisher nicht bekannter Tatsachen."

27) Vgl. Kruse, 178.

28) Damit ist eine Situation eingetreten, die bereits das Preußische OVG und die damals hM. als untragbar ansah!

Während der erste Gesichtspunkt in der Literatur teilweise Anerkennung findet, [29] wird der zweite völlig übergangen. Seit 1920 sind nicht nur die Veranlagungsstellen besser besetzt, und ist die Steuerberatung erst entstanden. Am wichtigsten scheint das psychologische Argument zu sein, wonach der Steuerpflichtige jederzeit unter dem Druck einer Betriebsprüfung steht und schon deshalb die von ihm abgegebenen Steuererklärungen vollständiger sind.

Aus alledem ergibt sich, daß der Ausgleich des Interessengegensatzes, wie er in § 212 AO 1919 [30] erfolgte, durch die zwischenzeitliche Entwicklung völlig verloren gegangen ist. "Neue Tatsachen" sind daher nicht mehr geeignet, um als Voraussetzung die Berichtigungsveranlagung einzuschränken.

Das kann der Steuerpflichtige durch noch so sorgfältige Erstellung der Anmerkungen zur Steuerbilanz und zu den Erklärungen nicht vermeiden. [31] Allenfalls kann er dadurch seiner Mitwirkungspflicht iS. der Rechtsprechung zu Treu und Glauben voll genügen. Dies kommt ihm aber nur zustatten, wenn das Finanzamt seine Aufklärungspflicht verletzt hat. [32] Sonst - und das ist der Regelfall - bleibt er dem Risiko der Nachbesteuerung wegen neuer Tatsachen jederzeit ausgesetzt. Dies hat der RFH in einem Urt. v. 7.10.1940 [33] ausdrücklich zugegeben:

> "Jeder Unternehmer eines gewerblichen Betriebes kann also, solange die nächste Betriebsprüfung noch nicht stattgefunden hat, damit rechnen, daß sein Gewinn aus Gewerbebetrieb gegenüber der rechtskräftigen Feststellung infolge von Fehlgriffen seines Betriebes oder anderer Rechtsauffassung der Steuerbehörden noch erhöht und ihm daraus eine weitere Steuerbelastung entstehen wird."

Dem entsprechen die offenherzigen Ausführungen in Hübschmann-Hepp-Spitaler, [34] wo mit Bezug auf die Gesamtaufrollung gesagt wird:

---

29) Vgl. o. A. 23 und 24.

30) Entspricht § 222.

31) So auch Vogel, Berichtigungsveranlagung, 4;
ob zB. der nachträgliche Einbau eines Aufzugs in ein Geschäftshaus als Herstellungs- oder Reparaturaufwand anzusehen ist, ergibt erst die Würdigung der gesamten Umstände, so daß der Steuerpflichtige bei berechtigter Wahrnehmung seiner Interessen die für ihn günstigere Behandlung vornehmen wird, die das Finanzamt schon im Veranlagungsverfahren überprüfen kann.

32) Vgl. o. § 4 A. 33.

33) III 107/40 in RStBl 1941, 63.

34) § 222, A. 9 (S. 72).

"Das Finanzamt darf geringfügige Tatsachen unter keinen Umständen zum Vorwand nehmen, um etwa eine veränderte rechtliche Beurteilung des gesamten Sachverhalts darauf zu stützen. Gerade hiergegen wird in der Praxis der Finanzverwaltung immer noch recht häufig verstoßen. Betriebsprüfer erklären unumwunden, daß ihnen das Finden neuer Tatsachen keine Sorgen bereite, sie fänden sie nur allzu leicht. Eine solche Praxis verstößt aber gröblich gegen den offenkundigen, deutlich in die Erscheinung tretenden Geist des § 222 AO."

b) Diesen Umständen muß die Beantwortung der in § 8 aE. offen gelassenen Frage, ob die Typisierung der Voraussetzungen des § 222 I, Ziff. 1 und 2 als sachgerechte und damit willkürfreie Durchbrechung der Rechtssicherheit angesehen werden kann, Rechnung tragen. Als sachgerecht kann dabei nur eine Regelung betrachtet werden, die dem Charakter des Instituts der Berichtigungsveranlagung und der Unabänderbarkeit von Steuerbescheiden gerecht wird.

Die historische Auslegung hat ergeben, daß sowohl das Preußische OVG [35] als auch Enno Becker [36] das Vertrauen des Steuerpflichtigen in die Endgültigkeit der Erstveranlagung nur im Ausnahmefall durch die Berichtigungsveranlagung durchbrechen lassen wollten. Bei Schaffung der Abgabenordnung im Jahr 1919 konnte dieses Ziel durch das Erfordernis des Bekanntwerdens neuer Tatsachen erreicht werden. Dabei ist beachtlich, daß in die AO, die ja auch gerichtliche Verfahrensordnung war, [37] nicht auch die hergebrachten Wiederaufnahmegründe als Berichtigungsvoraussetzung zugelassen worden sind.

Da mit den Methoden moderner Betriebsprüfung die Nachbesteuerung jederzeit erfolgen kann, konzentriert sich die verfassungsrechtliche Prüfung auf die Frage, ob die Durchbrechung der Rechtssicherheit als sachgerecht beurteilt werden kann, wenn die Voraussetzungen so weit gefaßt sind, daß die Berichtigungsveranlagungen nach einer Betriebsprüfung nicht mehr die Ausnahme, sondern die Regel darstellen. Zur Durchführung der Zweitveranlagung bedarf es also nur der Anordnung einer Betriebsprüfung, da in deren Verlauf neue Tatsachen mühelos ermittelt werden können. Damit ist aber praktisch die Aufhebung der Erstbescheide in das Ermessen (!) der Veranlagungsbehörde gestellt; [38] denn diese befindet über

---

35) 36) Nachweise s. o. § 5 A. 25 und 26.

37) Bis zum Inkrafttreten der FGO war der Finanzprozeß verlängertes Veranlagungsverfahren, für das die Vorschriften der AO galten;
vgl. o. § 6, A. 37.

38) Nach der hM. liegt die Entscheidung über die Einleitung eines Betriebsprüfungsverfahrens im Ermessen der Behörde;
vgl. statt vieler: Vogel, Berichtigungsveranlagung, 57.

die Durchführung einer Betriebsprüfung und deren Auswertung.

Eine solche Regelung kann aber nicht als sachgerechte Durchbrechung der Rechtssicherheit anerkannt werden. Sie widerspricht offenkundig der Bedeutung, die das BVerfG [39] dem Rechtsstaatsprinzip und der Rechtssicherheit beimißt:

> "... unvereinbar aber damit ist es, einen in aller Form abgeschlossenen Fall nachträglich aus solchen Gründen zu erneuter Entscheidung zu stellen, die nach althergebrachter und unbestrittener Rechtsüberzeugung zur Begründung eines Wiederaufnahmeverfahrens nicht geeignet sind. Rechtsfriede und Rechtssicherheit sind von so zentraler Bedeutung für die Rechtsstaatlichkeit, daß um ihretwillen die Möglichkeit einer im Einzelfall vielleicht unrichtigen Entscheidung in Kauf genommen werden muß."

Zwar handelt es sich bei der Berichtigungsveranlagung um keine Wiederaufrollung. Es widerspricht jedoch - wie die historische Interpretation ergeben hat - dem Institut der Berichtigungsveranlagung, daß die Durchbrechung der Rechtssicherheit nicht mehr die Ausnahme darstellt und überdies nicht an unmanipulierbare Voraussetzungen geknüpft, sondern in das Ermessen der Veranlagungsbehörde gestellt ist. Dies widerspricht auch der Forderung des BVerfG, [40] wonach der Staatsbürger, insbesondere auch der Steuerpflichtige, die ihm gegenüber möglichen staatlichen Eingriffe voraussehen und sich entsprechend einrichten können muß. Nach alledem müssen die Voraussetzungen des § 222 I, Ziff. 1 und 2 als nicht sachgerecht und daher willkürlich bezeichnet werden.

Es fragt sich jedoch, ob auch Ziff. 2 gegen die Rechtssicherheit verstößt. Dies ist zu verneinen, da die Rechtssicherheit in der Ausprägung des Vertrauensschutzes nur bei belastenden Eingriffen ihre Schutzfunktion entfalten kann. Bei der begünstigenden Berichtigungsveranlagung wird sich der Steuerpflichtige nie auf den Vertrauensschutz berufen. Daraus ergibt sich, daß nur § 222 I, Ziff. 1 gegen die Rechtssicherheit und damit gegen das Rechtsstaatsprinzip verstößt. Es bleibt zu untersuchen, ob die ganze Vorschrift als verfassungswidrig und deshalb nichtig zu bezeichnen ist. Das würde bedeuten, daß wegen neu bekannt gewordener Tatsachen jegliche Berichtigung ausgeschlossen wäre. Dem steht aber entgegen, daß in § 8 auch diejenige Berichtigungsveranlagung, die im Interesse der "Sachverhaltswahrheit" erfolgt, für zulässig erklärt wurde. § 222 I, Ziff. 1 ist also verfassungsrechtlich nur insoweit bedenklich, als die zu weiten Voraussetzungen eine jederzeitige Berichtigung ermöglichen.

---

39) E 2, 380 ff. (403).
40) E 13, 261 ff. (271).

c) Diesen Bedenken könnte nur durch die Gesetzesberichtigung [41] abgeholfen werden, wie oben in § 4, 1. e) bereits festgestellt wurde. Sie ist anzuwenden, wenn ein Fall vom Gesetzgeber vernünftigerweise anders geregelt worden wäre, vor allem, wenn der Wortlaut des Gesetzes dem erkennbaren Willen des Gesetzgebers widerspricht. Dies ist bei der Berichtigungsveranlagung gem. § 222 I, Ziff. 1 der Fall, da der Gesetzgeber sie nur ausnahmsweise zulassen wollte, die Voraussetzung des Bekanntwerdens neuer Tatsachen durch die zwischenzeitliche Entwicklung des Betriebsprüfungsverfahrens dies aber nicht mehr gewährleisten.

Damit ist i. S. der von Paulick [42] aufgestellten Kasuistik ein Wandel in der dem Gesetz zugrunde liegenden objektiv-teleologischen Wertung [43] eingetreten; denn der Gesetzgeber kannte bei Erlaß des § 222 die Aufdeckungsmöglichkeiten durch die Betriebsprüfung noch nicht. Der Zweck der Berichtigungsveranlagung, nämlich der "Sachverhaltswahrheit" ausnahmsweise den Vorrang vor der Beständigkeit der Veranlagung zu geben, konnte damals durch das Erfordernis neuer Tatsachen erfüllt werden. Heute ist aber die Durchbrechung der Unabänderbarkeit in das Ermessen der Verwaltung gestellt.

Schließlich wird die Gesetzesberichtigung auch nicht unter dem Gesichtspunkt der Rechtssicherheit ausgeschlossen, sondern gerade im Vollzug dieses Verfassungsgrundsatzes erforderlich. Es ist zu prüfen, wie eine abändernde Rechtsfindung bei § 222 I, Ziff. 1 erfolgen kann.

---

41) Vgl. BVerfG E 8, 210 ff. (218 f.); 11, 139 ff. (148 f.); ferner, mit dem Argument verfassungskonformer Auslegung: E 2, 336 ff. (341); 12, 45 ff. (49 f.); 12, 151 ff. (170). "Gesetzesberichtigung" wird hier nur i. S. der Auslegung iwS. (vgl. o. § 2. A 3) verstanden. In den engen Grenzen ihrer Zulässigkeit (s. o. § 2, 3.) greift sie nicht in Kompetenzen des Gesetzgebers ein, sondern dient der verfassungsrechtlich gebotenen, restriktiven Rechtsfindung.

42) In Spitaler-Gedächtnisschrift, 176 f.

43) Vgl. dazu Seifert in BB 1963, 1332 f. (sub II), der unter Berufung auf den Wandel der Normsituation § 6 I, Ziff. 4 KVStG insoweit außer Kraft setzt, als dadurch auch die Kommanditanteile an einer KG, bei der eine GmbH Komplementärin ist, besteuert werden.

4. Die Lösung Vogels [44] stellt den ersten Versuch überhaupt dar, um aus der durch den Ausbau des Betriebsprüfungsverfahrens veränderten Situation Folgerungen für die Anwendung des § 222 zu ziehen. Am weitesten geht Vogel dort, [45] wo er die Voraussetzungen der belastenden Berichtigungsveranlagung gem. § 222 I, Ziff. 1 auf die "hergebrachten Wiederaufnahmegründe" beschränken will. Vogel macht jedoch zwei wesentliche Einschränkungen: das gilt nur für die Berichtigung eines bereits im Betriebsprüfungsverfahren erlassenen (richtiger wohl: berichtigten!) Bescheids in einem zweiten Betriebsprüfungsverfahren; und die Beschränkung gilt überhaupt nicht in der von ihm sog. "klassischen" Berichtigungsveranlagung ohne vorherige Betriebsprüfung.

Diesem Ergebnis kann nicht zugestimmt werden. Auch der dogmatische Weg befriedigt nicht; denn es ist nicht ersichtlich, welche Methode diese Lösung ergeben soll. Vogel äußert sich nur dahin, daß die Rechtssicherheit eine einschränkende Auslegung des Begriffs neue Tatsachen erfordert, wenn ein Bescheid schon einmal nach einer Betriebsprüfung berichtigt worden ist. Nach der hier vertretenen Rechtsfindungslehre [46] handelt es sich dabei aber nicht mehr um Auslegung, sondern um Gesetzesberichtigung. [47] Vogel sagt nicht, ob er in dem von ihm eingeschränkten Anwendungsgebiet die Voraussetzungen des § 222 I, Ziff. 1 für verfassungswidrig hält. [48]

In dogmatischer Hinsicht ist das Kriterium der Wiederaufnahmegründe zur Beschränkung der neuen Tatsachen nach der Rechtsprechung des BVerfG [49] zwar naheliegend. Es muß aber als systemfremd bezeichnet werden, weil die Berichtigungsveranlagung durch die Verwaltung von der Wiederaufnahme durch das Gericht zu unterscheiden ist. Dies galt schon für das alte Recht, ist aber nun gem. § 134 FGO unabweislich. [50] Die Beschränkung der Berichtigungsveranlagung in den genannten Fällen würde bedeuten, daß der im Betriebsprüfungsverfahren ergangene Zweitbescheid in seiner Unabänderbarkeit der materiellen Rechtskraft von Urteilen gleichgestellt würde. Damit wird aber das Interesse der Finanzverwaltung an der - möglicherweise wiederholten - Berichtigung völlig zurück

---

44) Vgl. o. § 4, 1. b).

45) Zu Folgerungen gelangt Vogel auch bei der Urteilsberichtigung (Berichtigungsveranlagung, 69 f.) und dem Umfang der Veranlagung (aaO., 79 f.).

46) Vgl. o. § 2.

47) Vgl. o. § 2, 3.

48) Vgl. Berichtigungsveranlagung, 20 ff. einerseits und 37 ff. andererseits.

49) Vgl. o. A. 39 mit Zitat im Text.

50) Wegen der damit bewirkten Trennung von Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren vgl. o. § 6, 3. und A. 36 - 38.

gedrängt, weil die Wiederaufnahmegründe nicht die Mängel des Veranlagungsverfahrens berücksichtigen, sondern nur in evidenten Fällen, die außer den verfahrensrechtlichen Verstößen meist mit strafrechtlicher Sanktion bedroht sind, die Durchbrechung der Rechtskraft zulassen.

Vom Ergebnis her erfaßt schließlich die Lösung Vogels nur den kleinen Teil der Bescheide, die bereits zum zweiten Mal berichtigt werden, also im Rahmen einer Drittveranlagung ergehen. Demgegenüber soll durch die Voraussetzungen der Berichtigungsveranlagung die Durchbrechung der Unabänderbarkeit bereits bei der Zweitveranlagung beschränkt werden. Historische Entwicklung und gesetzgeberische Konzeption gehen von der Einheit des Instituts der Berichtigungsveranlagung aus. Da die Gesetzesberichtigung vom Sinn und Zweck des Gesetzes getragen sein muß, [51] darf eine Unterscheidung zwischen Berichtigung im Veranlagungs- oder Betriebsprüfungsverfahren, zwischen Zweit- und Drittveranlagung nicht erfolgen. Solche Wertungen sind rechtspolitischer Art und müssen einer gesetzlichen Neuregelung vorbehalten bleiben. Hier kann es nur darum gehen, für die Berichtigungsveranlagung gem. § 222 I, Ziff. 1 einheitlich die Voraussetzungen einzuengen.

Der Sache nach bedeutet die Differenzierung bei Vogel keine verschiedene Auslegung des § 222 I, Ziff. 1 je nachdem, ob bereits eine Betriebsprüfung erfolgte oder nicht; vielmehr geht diese Lösung von dem bereits bei Forsthoff [52] enthaltenen Gedanken aus, daß einem Bescheid erhöhte Bestandskraft zukommt, wenn in einem gerichtsförmigen Verfahren der Sachverhalt hinreichend geklärt wurde.

5. Ein Lösungsversuch soll an die Rechtsprechung anknüpfen, wonach zur Bestimmung der Neuheit einer Tatsache auf die Erfüllung der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen abgestellt wird. [53] Im Gegensatz zur Rechtsprechung soll dadurch kein zusätzliches ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal für Zweifelsfälle geschaffen werden, sondern es muß überlegt werden, ob in allen Fällen des § 222 I, Ziff. 1 die Berichtigungsveranlagung davon abhängig gemacht werden kann, daß das Bekanntwerden neuer Tatsachen auf einer Pflichtverletzung des Steuerpflichtigen beruht. Mit anderen Worten: die Unkenntnis des Finanzamts über den ursprünglichen Sachverhalt müßte vom Steuerpflichtigen

51) Vgl. o. § 2, 3. und A. 57 f.
52) aaO., 244 ff. (248).
53) Vgl. o. § 4, 1. a) und A. 33; Kritik dazu o. § 9, 1.; vgl. auch die in § 1, A. 16 angeführte BFH-Entscheidung.

verschuldet worden sein; Fahrlässigkeit würde ausreichen. Es wäre allerdings zu fordern, daß die unvollständige Tatsachenmitteilung überhaupt vorwerfbar ist. Kenntnis der Umstände müßte dazu nicht gefordert werden; ausreichend wäre, daß es für den Steuerpflichtigen voraussehbar war, daß diese steuererheblich sind, und die Mitteilung zumutbar (iS. der Vermeidbarkeit der Unkenntnis beim Finanzamt) ist.

Die Erfüllung der Aufklärungspflicht durch das Finanzamt könnte in diesem Zusammenhang [54] keine Bedeutung erlangen; denn wenn die Berichtigung gem. § 222 I, Ziff. 1 voraussetzt, daß der Steuerpflichtige die Unkenntnis des Finanzamts verschuldet hat, kann beim Vorliegen dieser Voraussetzung nicht mehr auf die Sphäre der Verwaltung abgestellt werden.

Bei Anwendung dieser Grundsätze auf den Einführungsfall 2 kommt es für die Zulässigkeit der Gewinnerhöhung durch Aktivierungen und Streichung der Rückstellung darauf an, ob der Steuerpflichtige bzw. sein Berater wissen mußte (etwa auf Grund der in Fachkreisen bekannten Rechtsprechung; der hM; aufgrund von Auskünften des Finanzamts über die steuerliche Behandlung; oder durch früher erfolgte Hinweise auf fehlerhafte Behandlung), daß die Abschreibung oder Rückstellung nicht zulässig war. In Zweifelsfällen kann sich der Steuerpflichtige entlasten durch entsprechende Anmerkungen in Bilanz und Steuererklärungen. [55]

Im RFH-Urt. v. 21.3.1935 [56] hingegen geht die Entscheidung eindeutig zugunsten des Steuerpflichtigen, da er bei Abgabe seiner Erklärungen keinen Einfluß auf eine später abweichende Sachverständigenbeurteilung haben konnte. Es fehlt insoweit an der Vermeidbarkeit und Vorhersehbarkeit.

Die an den Eingangsbeispielen aufgezeigte Brauchbarkeit des Lösungsvorschlags steht zunächst in Einklang mit der strafrechtlichen Dogmatik der Fahrlässigkeitsdelikte, die auch hinsichtlich anderer Fragen wie Kausalität, Rechtfertigungs- und Schuldausschließungsgründe heranzuziehen wäre. Der oft erwähnten Ver-

---

54) Ob sie über die richtig verstandene Anwendung von Treu und Glauben (vgl. dazu o. § 4, 1. c) und A. 32) berücksichtigt werden kann, braucht hier nicht entschieden zu werden.

55) Diese Möglichkeit war bereits bisher gegeben, um dem Finanzamt die Berufung auf die Neuheit einer Tatsache abzuschneiden. Wenn die Berichtigungsmöglichkeit gem. § 222 I, Ziff. 1 beschränkt wird, erhöhen sich aber auch die Anforderungen an die Sorgfalt des Steuerpflichtigen, zumal sich dieser nicht mehr auf die Pflichtverletzung durch das Finanzamt berufen kann.

56) VI A 1000/34 in RStBl 1935, 579.

wandtschaft [57] zwischen Strafrecht und dem inquisitorischen, auf dem Untersuchungsgrundsatz beruhenden Betriebsprüfungsverfahren wäre damit Rechnung getragen. Auch ist die Heranziehung der zuungunsten des Angeklagten stark beschränkten Wiederaufnahme gem. § 362 StPO, wie sie Vogel, mE. zu Unrecht [58] vertritt, durch den Verweis in § 134 FGO auf die §§ 578 ff. ZPO überholt.

Durch die vorgeschlagene Beschränkung ist die Berichtigungsveranlagung gem. § 222 I, Ziff. 1 auch zulässig iS. der Wiederaufnahmegründe, soweit sie keine verfahrensrechtlichen Verstöße betreffen und in den Fällen der Steuerhinterziehung und -verkürzung (vgl. §§ 580, Ziff. 1, 2 und 4 ZPO; 396, 402 AO).

In allen Fällen ist jedoch die neue Voraussetzung der Berichtigungsveranlagung gem. § 222 I, Ziff. 1, nämlich:

vom Steuerpflichtigen verschuldete Unkenntnis des Finanzamts über neu bekannt gewordene Besteuerungstatsachen

weiter gefaßt als die Wiederaufnahmegründe oder die Steuerstraftatbestände.

Schließlich ist die vorgeschlagene Lösung auch vom Sinn und Zweck der Berichtigungsveranlagung gem. § 222 I, Ziff. 1, wonach Mängel des Veranlagungsverfahrens in tatsächlicher Hinsicht auszugleichen sind, sowie von dem verfassungsrechtlichen Gebot der willkürfreien Durchbrechung des Vertrauensschutzes gedeckt.

§ 222 I, Ziff. 1 ist demnach im Wege der abändernden Rechtsfindung dahin zu berichtigen, daß die belastende Berichtigungsveranlagung nur wegen der vom Steuerpflichtigen verschuldeten Unkenntnis des Finanzamts über neu bekannt gewordene Besteuerungstatsachen zugelassen wird.

---

57) Vgl. Vogel, Berichtigungsveranlagung, 41.

58) Vgl. o. § 9, 4.

§ 10
VERFASSUNGSWIDRIGKEIT DER GESAMTAUFROLLUNG
gem. § 222 I, Ziff. 1 und 2

Auslegung und ergänzende Rechtsfindung bei § 222 kann hinsichtlich des Umfangs der Berichtigungsveranlagung nur ein Ergebnis zeigen: keine Gesamtaufrollung. [1]

Trotzdem hält die Rechtsprechung [2] gegen die überwiegende Meinung des Schrifttums [3] daran fest. Das bedeutet, daß beim Vorliegen neuer Tatsachen oder Beweismittel die Berichtigungsveranlagung gem. § 222 I, Ziff. 1 und 2 der Verwaltung die Möglichkeit gibt, den bereits veranlagten Sachverhalt auch in rechtlicher Hinsicht neu zu würdigen, ohne daß die Voraussetzungen der Ziff. 3 und 4 vorzuliegen brauchen.

Friedlaender [4] hat sich hiergegen gerade vom verfassungsrechtlichen Standpunkt aus gewandt. Die Wiederaufrollung im Ganzen verstoße gegen das Erfordernis einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage für eine höhere Besteuerung; auch verstoße sie gegen den Rechtskraftgedanken. Die grundsätzlichen Ausführungen bei Friedlaender betreffen in ihren verfassungsrechtlichen Argumenten nicht nur die Gesamtaufrollung; die Überlegungen zur Rechtssicherheit und materiellen Gerichtigkeit, sowie zum numerus clausus der Wiederaufnahmegründe betreffen das Wesen der Berichtigungsveranlagung schlechthin. Verfassungsrechtliche Konsequenzen zieht Friedlaender [5] allerdings nur im Hinblick auf die Auslegung des BFH zur Wiederaufrollung des ganzen Falles. Diese hält Friedlaender für verfassungswidrig.

Das BVerfG [6] ist dem jedoch nicht gefolgt. [7] Zwar hat es gewissen Bedenken durchaus Raum gegeben, im Ergebnis jedoch die Ansicht vertreten, daß sich die Auslegung des BFH innerhalb der Grenzen halte, die von den herkömmlichen Auslegungsmethoden gesteckt sind. In einer Urteilsanmerkung hat Meyer-Arndt [8] diesem Ergebnis widersprochen. Das BVerfG habe sich sehr ausführlich

---

1) Vgl. o. § 5, 3. c).
2) Vgl. o. § 5, 1. und A. 1 - 3.
3) Vgl. o. § 5, 2. und A. 9.
4) Vgl. o. § 5, A. 9.
5) In Spitaler-Gedächtnisschrift, 87 (sub VIII).
6) B. v. 4.11.1965 in E 19, 290 ff.;
vgl. o. § 5, 1. passim.
7) Friedlaenders Arbeit wurde mit der Spitaler-Gedächtnisschrift erst Ende 1965 veröffentlicht.
8) In BB 1966, 313 ff.

mit einer problemlosen Frage beschäftigt, nämlich ob es die Auslegung einfachen Rechts nachprüfen könne und habe dafür die entscheidenden verfassungsrechtlichen Aspekte der Rechtsstaatlichkeit und des Gleichheitssatzes gem. Art. 3 I GG vernachlässigt, indem es die Frage der Gesamtaufrollung in Abschnitt II der Entscheidungsgründe nur unter dem Gesichtspunkt der Gewaltenteilung erörtert habe.

In der Tat beschäftigt sich das Urteil sehr eingehend mit der Auslegung des § 222 I, Ziff. 1 durch den BFH und mit den dagegen von der Literatur erhobenen Bedenken und zwar auch insoweit, als die Argumente nicht verfassungsrechtlicher Natur sind, sondern die Auslegung unter systematischen und historischen Aspekten betreffen.

Nach einem von demselben II. Senat einen Tag zuvor gefaßten Beschluß [9] kann das BVerfG jedoch im Verfassungsbeschwerdeverfahren nur nachprüfen, ob Grundrechte verletzt sind.

Danach hat das BVerfG mit dem Beschluß v. 4.11.1965 keine abschließende Stellung zu den Auslegungsfragen genommen, wie sie von Meyer-Arndt zugegeben werden, daß sich das Gericht der umfassenden verfassungsrechtlichen Prüfung entzogen hat. Ohne auf die einzelnen verfassungsrechtlichen Bedenken einzugehen, aus denen die Literatur die Unzulässigkeit der Gesamtaufrollung herleitet, stellt das BVerfG lapidar fest, daß die Auslegung des BFH weder gegen ein Grundrecht noch sonst gegen das GG verstößt. [11]

---

9) B. v. 3.11.1965 in E 19, 166 ff. (175):
"Das Bundesverfassungsgericht geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, daß gerichtliche Entscheidungen auf eine Verfassungsbeschwerde hin nur in engen Grenzen nachgeprüft werden können, da es nicht Aufgabe des Bundesverfassungsgerichts ist, die Auslegung einfacher Gesetze und ihre Anwendung auf den konkreten Fall auf ihre Nichtigkeit zu kontrollieren. In einem solchen Verfahren kann vielmehr nur geprüft werden, ob durch das angefochtene gerichtliche Urteil Grundrechte oder grundrechtsähnliche Rechte des Beschwerdeführers verletzt werden."

10) So auch Vogel, Gutachten, 35:
"Diese Entscheidung (Beschluß des BVerfG v. 4.11.1965) ... berührt indessen nicht die gegen jene Rechtsprechung des BFH (scil.: die Gesamtaufrollung) erhobenen steuerrechtsimmanenten Bedenken."

11) BVerfG E 19, 290 ff. (301):
"3. Die Rechtsprechung, wonach unter den Voraussetzungen des § 222 Abs. 1 Nr. 1 AO der gesamte Steuerfall wieder aufzurollen ist, verstößt weder gegen ein Grundrecht noch sonst gegen das Grundgesetz. Sie hält sich an die hergebrachten Methoden der Gesetzesauslegung und verletzt nicht das Gewaltenteilungsprinzip..."

Es bleibt demnach zu prüfen, ob und ggf. welche Verfassungsgrundsätze durch die Gesamtaufrollung beeinträchtigt sein könnten.

1. Der Gleichheitssatz gem. Art. 3 I GG ist, entgegen der Meinung von Friedlaender und Meyer-Arndt, nicht verletzt. [11a] Dies dürfte das schwächste Argument sein, mit dem die Gesamtaufrollung angegriffen werden könnte; denn der Gleichheitssatz wäre nur verletzt, wenn die Differenzierung zwischen den Voraussetzungen der Ziff. 1/2 und 3/4 ohne sachlichen Grund erfolgen würde.

Nun legen die tragenden Entscheidungen des BFH [12] eine solche Folgerung allerdings nahe, weil sie weder einen Grund für die Gesamtaufrollung noch einen solchen für deren Ausschluß bei Ziff. 3 und 4 angeben. Für eine Unterscheidung der Berichtigungsveranlagung wegen neuer Tatsachen von derjenigen wegen Fehleraufdeckung hinsichtlich des Umfangs der Wiederaufrollung könnte angeführt werden, daß der Erstbescheid bei Ziff. 1 und 2 im Interesse der Sachverhaltswahrheit, im anderen Fall wegen Fehlerhaftigkeit geändert werden muß, und die Rechtsfehler leichter zu berichtigen sein müßten als Tatsachenmängel. [13] Ferner könnte darauf verwiesen werden, daß die Rechtsfehler regelmäßig von der Veranlagungsbehörde zu vertreten sind, während der Sachverhalt vom Steuerpflichtigen im Rahmen der Steuererklärungen zu erfassen ist, weshalb sein Vertrauensschutz hinsichtlich der Gesamtaufrollung hier geringer sein könnte. Schließlich würde schon die Tatsache, daß der Gesetzgeber die beiden Voraussetzungsgruppen unterschieden hat, möglicherweise ausreichen, um eine unterschiedliche Behandlung zu begründen.

Fortsetzung der Fußnote 11) von Seite 109:
S. 303: "Der RFH und der BFH haben bei der Auslegung des § 222 Abs. 1 Nr. 1 AO der Gerechtigkeit der Besteuerung größere Bedeutung als der Rechtssicherheit beigemessen. Diese Abwägung ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden."

11a) Zu Art. 3 I GG: Truckenbrodt in DB 1967, 528.

12) Vgl. etwa betr. § 222 I, Ziff. 1:
BFH-Urt. v. 18.11.1958 I 176/57 U in BStBl III 1959, 52;
betr. § 222 I, Ziff. 4:
BFH-Urt. v. 22.2.1957 III 314/56 U in BStBl III 1957, 128.

13) So auch BVerfG E 19, 290 ff. (303) zur Begründung dafür, daß eine entsprechende Differenzierung nicht willkürlich sei.

Aus diesen Überlegungen läßt sich entnehmen, daß eine Unterscheidung zwischen Ziff. 1/2 und Ziff. 3/4, wenn auch nicht unabweislich, so doch sachfremd ist. Art. 3 I GG gebietet nicht zwingend, daß die beiden Normgruppen gleich auszulegen sind.

2. Zu Recht wird demgegenüber in der Literatur [14] sehr stark auf die Rechtssicherheit in der Ausprägung der Voraussehbarkeit einer steuerlichen Belastung und des Schutzes des Vertrauens in eine einmal erfolgte Veranlagung abgestellt, um hieraus die Unzulässigkeit der Gesamtaufrollung zu begründen. Das Erfordernis der Voraussehbarkeit ist sicher nicht mehr gewährleistet, wenn beim Vorliegen neuer Tatsachen der Sachverhalt auch in rechtlicher Hinsicht neu gewürdigt wird; denn für den Steuerpflichtigen ist nicht erkennbar, welche Beurteilung die Veranlagungsbehörde vornehmen wird. Dies ist anders bei der Fehleraufdeckung gem. § 222 I, Ziff. 3 und 4, da der Steuerpflichtige hier die Voraussetzung der Berichtigungsveranlagung kennt und diese sich nur auf die Beseitigung des Fehlers erstreckt.

Die Unzulässigkeit der Gesamtaufrollung aus dem Gesichtspunkt des verletzten Vertrauensschutzes ergibt sich auch aus der in § 9, 3. erarbeiteten Berichtigung der Voraussetzungen des § 222 I, Ziff. 1: wenn schon das Erfordernis neuer Tatsachen eine willkürliche Durchbrechung der Unabänderbarkeit darstellt, so muß dies erst recht gelten, wenn auf Grund dieser vom Finanzamt jederzeit herbeiführbaren Voraussetzung auch noch eine Überprüfung in rechtlicher Hinsicht erfolgen kann.

Die vorgeschlagene Beschränkung der Berichtigungsveranlagung auf solche neuen Tatsachen, deren Unkenntnis beim Finanzamt der Steuerpflichtige verschuldet hatte, schließt eine Gesamtaufrollung eo ipso aus. Dies folgt nicht nur vom Ergebnis (nämlich die Berichtigungsveranlagung wieder auf ihre Ausnahmefunktion zu beschränken) her, sondern ist auch von der Begründung gedeckt; die Durchbrechung des Vertrauensschutzes im Interesse der Sachverhaltswahrheit ist nur gerechtfertigt durch die Mängel des Veranlagungsverfahrens, wonach der Steuerpflichtige den Sachverhalt ermittelt und dem Finanzamt erklärt. Demnach können nur Mängel aus der Sphäre des Steuerpflichtigen die willkürfreie Durchbrechung der Rechtssicherheit durch die belastende Berichtigungsveranlagung wegen tatsächlicher Unrichtigkeiten rechtfertigen. Die Rechtsfehler stammen aber aus der Sphäre der Verwaltung. Die Zulassung der Berichtigungsver-

14) Friedlaender in Spitaler-Gedächtnisschrift, 57 ff., insb. 64 ff. mit weiteren Nachweisen.

anlagung gem. § 222 I, Ziff. 3 und 4 hat eine andere dogmatische Begründung: sie erfolgt im Interesse der materialen Gerechtigkeit [15] und trägt der Tatsache Rechnung, daß das Finanzamt (nicht der Steuerpflichtige!) in einem Massenverfahren unmöglich jeglichen Fehler vermeiden kann. Diese Strukturunterschiede werden durch die Gesamtaufrollung [16] in unerträglicher Weise verwischt. [17]

3. Das stärkste Argument für die Verfassungswidrigkeit der Gesamtaufrollung ergibt sich aus dem Erfordernis des Vorbehalts des Gesetzes. Dieser schon mehrfach verwertete [18] und im Steuerrecht unabdingbare Grundsatz ergibt sich aus der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, einem der "wesentlichen Elemente" (Maunz) [19] des Rechtsstaatsbegriffs. Der Gesetzesvorbehalt wird unmittelbar aus Art. 20 III GG abgeleitet, wonach die Verwaltung an Gesetz und Recht gebunden ist. Ein Gesetz (im formellen Sinn) ist erforderlich zu Eingriffen in Eigentum und Freiheit. Dieser Vorbehalt gilt grundsätzlich [20] für jede Art der Verwaltungstätigkeit, durch die die Rechtssphäre des Bürgers tangiert wird. [21] Nur für die frei gestaltende Verwaltung kann davon ausgegangen werden, daß Gesetzmäßigkeit der Verwaltung hier nur bedeutet, daß sie nicht gegen das Gesetz verstößt. Für die Eingriffsverwaltung gilt aber, daß belastende Verwaltungsakte dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit nur genügen, wenn sie durch ein Gesetz vorgeschrieben sind.

---

15) Vgl. o. § 9 am Anfang.

16) Damit ist auch die Differenzierungstheorie von Vogel, Berichtigungsveranlagung, 79 f. (81) abzulehnen, wonach zwar keine Fehler, wohl aber bisher schon bekannte Tatsachen bei der Zweitveranlagung berücksichtigt werden können.

17) Das verfassungsrechtliche Argument spricht allerdings nur gegen die Gesamtaufrollung gem. Ziff. 1. Bei der begünstigenden Berichtigung gem. Ziff. 2 ist nach BFH-Urt. v. 1.12.1960 IV 354/59 U in BStBl III 1961, 143 eine belastende Gesamtaufrollung nur bis zur ursprünglichen Steueranforderung zulässig. Auch gegen diese Gesamtaufrollung sprechen jedoch die Argumente aus der Voraussehbarkeit und dem Gesetzesvorbehalt.

18) Vgl. o. § 9 A. 7 mit Verweis.

19) In Maunz-Dürig, Art. 20, Rn. 124; vgl. auch Leibholz-Rinck, Vorb. vor Art. 70, A 1;
zu Art. 20 III GG: Truckenbrodt in DB 1967, 528.

20) Über Lockerungen vgl. Maunz-Dürig, Art. 20, Rn. 129.

21) Also Eingriffs-, Leistungs- und Fiskalverwaltung;
vgl. Maunz-Dürig, Art. 20, Rn. 129.

Nun wurde bereits vom BVerfG im Beschluß v. 4.11.1965 eingeräumt, [22] daß die Auslegung des BFH zur Gesamtaufrollung vom Sinn des Gesetzes zwar gedeckt, jedoch nicht zwingend sei. Selbst wenn man dem einmal folgen will, [23] so fragt sich, ob nach dem Gesetzesvorbehalt ein belastender Eingriff zulässig ist, der vom Gesetz nicht eindeutig vorgeschrieben wird. Die extensive Auslegung belastender Eingriffsermächtigungen läuft Gefahr, daß sie von dem mit Sicherheit verifizierbaren Gehalt der Gesetzesnorm nicht mehr gedeckt wird. Zwar ist eine belastende Auslegung, wie auch im Strafrecht, nicht unzulässig. Wenn aber begründete Zweifel daran bestehen, ob der Gesetzgeber die Gesamtaufrollung zugelassen hat oder nicht, so ist dem Erfordernis des Gesetzesvorbehalts nicht mehr Genüge getan; denn der in die Rechtssphäre des Steuerpflichtigen eingreifenden Verwaltung obliegt der Nachweis, daß der belastende Akt noch vom Gesetz gedeckt ist; dieser Nachweis kann bei zweifelhafter Rechtsgrundlage nicht erbracht werden. Dies gilt allerdings nur für die belastende Gesamtaufrollung. [24] Jedoch ist es gleichgültig, ob die Berichtigungsveranlagung gem. Ziff. 1 oder 2 erfolgt. Wenn ein gem. § 222 I, Ziff. 2 gegebener Rückforderungsanspruch durch die belastende Gesamtaufrollung aufgehoben wird, [25] so liegt insoweit eine Belastung vor.

Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung enthält aber noch eine weitere Ausprägung, den sog. Vorrang des Gesetzes. Dieser fordert, daß "eine Vollzugsmaßnahme, die sich auf ein Gesetz zurückführen läßt, nicht gegen andere Gesetze oder Rechtssätze verstoßen darf," [26] es sei denn als lex specialis, posterior oder superior. Die Gesamtaufrollung bedeutet aber gerade, daß bei der Berichtigung gem. § 222 I, Ziff. 1 oder 2 auch Rechtsfehler, deren Berichtigung in Ziff. 3 und 4 geregelt ist, beseitigt werden können.

---

22) BVerfG E 19, 290 ff. (302).

23) Es wurde o. § 5, 3. b) nachzuweisen versucht, daß schon die Auslegung die Gesamtaufrollung verbietet.

24) Hierin liegt die Berechtigung der Ansicht von Maassen in BB 1961, 544, der die Gesamtaufrollung nur zugunsten, nicht aber zulasten des Steuerpflichtigen zulassen will. Wenn sich deren generelle Unzulässigkeit nicht bereits durch Auslegung und die Verfassungswidrigkeit aus dem Gebot der Rechtssicherheit ergeben würde, wäre seiner Lösung - entgegen Mattern-Meßmer, § 222, A. 1664 - beizupflichten.

25) Vgl. die eingehende Systematik bei Mattern-Meßmer, § 222, A. 1671.

26) Maunz-Dürig, Art. 20, Rn. 127; vgl. auch: Leibholz-Rinck, vor Art. 70, A 2.

Dem steht aber der Vorrang des Gesetzes entgegen, es sei denn, man wolle Ziff. 1 und 2 als leges speciales zu den Ziff. 3 und 4 betrachten. Dies ist jedoch nach dem Auslegungsergebnis nicht möglich, da die erste Gruppe die tatsächlichen, die zweite die rechtlichen Mängel betrifft. Die Berücksichtigung von Rechtsfehlern über die Berichtigungsveranlagung gem. § 222 I, Ziff. 1 oder 2 verstößt daher gegen die in den Ziff. 3 und 4 getroffene Regelung und damit gegen den Vorrang des Gesetzes. Dies gilt sowohl für die belastende als auch für die begünstigende Gesamtaufrollung.

Zusammenfassend ergibt sich, daß der Grundsatz der Rechtssicherheit sowohl in der Ausprägung der Voraussehbarkeit als auch des Vertrauensschutzes die belastende Gesamtaufrollung verbietet; ebenso das Gebot der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung in der Form des Gesetzesvorbehalts. Der Vorrang des Gesetzes schließt auch die begünstigende Gesamtaufrollung aus.

§ 11
VERFASSUNGSWIDRIGKEIT DER URTEILSBERICHTIGUNG
gem. § 222 I, Ziff. 1 und 2

Nach dem in § 6 erarbeiteten Ergebnis ist die Berichtigungsveranlagung bei Bescheiden, die Gegenstand eines Rechtsmittelverfahrens waren, insoweit nicht mehr möglich, als über den Streitgegenstand rechtskräftig entschieden wurde.

Diese Lösung ergibt sich aus der Abhängigkeit der objektiven Grenzen der materiellen Rechtskraft vom Streitgegenstand. Nachdem diese Ansicht in § 110 I FGO bestätigt wurde, steht zu hoffen, daß auch die Rechtsprechung die Berichtigung insoweit nicht mehr zulassen wird, als über einen Steuersachverhalt rechtskräftig entschieden wurde (keine Urteilsberichtigung).

Sofern diese Erwartung nicht in Erfüllung gehen sollte und für die bisherige Rechtsprechung [1] ist zu prüfen, ob die Berichtigung, soweit sie einen rechtskräftig entschiedenen Streitgegenstand betrifft, verfassungsmäßig ist.

Dem steht entgegen, daß das Institut der Rechtskraft von Urteilen vom Verfassungsgrundsatz der Rechtssicherheit gefordert und geschützt wird. Das BVerfG [2] läßt eine Durchbrechung nur nach den hergebrachten Wiederaufnahmegründen zu. Hierzu zählt die Berichtigung gem. § 222 nicht.

Da die Berichtigung zudem durch das Finanzamt und nicht durch das Gericht erfolgt, ist auch der in Art. 20 II GG verankerte Gewaltenteilungsgrundsatz verletzt.

Obwohl vielerlei Überschneidungen vorkommen, [3] soll im Grundsatz keine Gewalt Aufgaben der anderen wahrnehmen. Besonders streng ist diese Trennung gegenüber der Gerichtsbarkeit vorgenommen worden, indem letzte Reste einer "Rechtsprechung durch Finanzbehörden" durch die FGO v. 6. 10. 1965 beseitigt wurden. Als Kriterien dafür, daß in den Kernbereich einer anderen Gewalt eingegriffen wurde, nennen Maunz-Dürig [3] die Intention, die Intensität und die Quantität des Übergriffs. Durch die Berichtigungsveranlagung bei rechtskräftig entschiedenem Streitgegenstand wird eine richterliche Tätigkeit durch das Finanzamt ausgeübt. Durch sie wird in die Rechtskraft des Urteils eingegriffen; und

---

1) vgl. dazu neuerdings Vogel, Gutachten, 45; S. 51 aaO. ist Vogel selbst unter der neuen FGO noch für die Berichtigung des rechtskräftig entschiedenen Streitgegenstands, sofern sich neue Tatsachen ergeben!

2) BVerfG E 2, 380 ff. (403); vgl. auch E 7, 89 ff. (92 und 94).

3) Maunz-Dürig, Art. 20, Rn. 80 f.
ders., Art. 20, Rn. 81.

schließlich kann auch in quantitativer Hinsicht der Eingriff durch die Zweitveranlagung sich stärker auswirken als bei der Erstveranlagung.

Demgegenüber kann nicht die Ansicht vertreten werden, daß die neu bekanntgewordenen Tatsachen nicht rechtskräftig entschieden wurden, da sie dem Gericht nicht bekannt gewesen seien. Nach neuerer Dogmatik [4] wird auch im Steuerprozeß der Streitgegenstand nur durch die Behauptung des Klägers, nicht durch den Sachverhalt bestimmt. Auch bietet der Wortlaut des § 110 I, 1 FGO keinen Hinweis für eine abweichende Bestimmung des Umfangs der materiellen Rechtskraft, da er insoweit § 121 VwGO entspricht. In den anderen Prozeßrechten ist anerkannt, daß neue Tatsachen keine erneute Entscheidung rechtfertigen können. [5]

4) Vgl. o. § 6, 5. a) und A. 56.
5) Vgl. o. § 6, 5. a) und A. 62.

§ 12
VERFASSUNGSWIDRIGKEIT DER BERICHTIGUNGSPFLICHT?

Die Ansicht des BFH, [1] wonach bei gegebenen Voraussetzungen die Verwaltung zur Vornahme der Berichtigungsveranlagung verpflichtet sei, könnte nur gegen die Rechtssicherheit verstoßen. Sie schützt ua. das Vertrauen des Adressaten auf die Endgültigkeit von Entscheidungen bestimmter Qualifikation (Bescheide im Veranlagungsverfahren, Urteile).

Die Schutzrichtung der Rechtssicherheit geht also vom Bürger gegen nochmalige staatliche Eingriffe. Dieser Schutzbereich ist aber bereits durchbrochen, wenn bei erfüllten Voraussetzungen die Berichtigungsveranlagung zulässig und - wie oben angenommen [2] - in das Ermessen des Finanzamts gestellt ist. Wenn die Behörde diese Befugnis erlangt hat, kann der Vertrauensschutz gegen die rechtmäßige Ausübung derselben nicht mehr wirksam werden; daß aber die Berichtigungsveranlagung als solche und unter den eingeschränkten Voraussetzungen der verschuldeten neuen Tatsachen und von Rechtsfehlern auch unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes zulässig ist, wurde oben in §§ 8 bzw. 9 dargelegt. Daraus ergibt sich, daß die Ansicht, die von der Berichtigungspflicht ausgeht, unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten nicht zu beanstanden ist.

Anhangsweise soll noch erörtert werden, ob umgekehrt ein Verfassungsgrundsatz die Berichtigungspflicht gebietet. Hierfür wird verschiedentlich der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung genannt. [3] Es wurde bereits erwähnt, [4] daß eine Ausprägung der Gesetzmäßigkeit, die sog. Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung die Erhebung einer Steuer erfordert, wenn sie gesetzlich vorgeschrieben ist. Soweit dieser Grundsatz reicht, ist eine Ermessensausübung des Finanzamts tatsächlich ausgeschlossen, so zB. bei der Erstveranlagung. Für die Berichtigungsveranlagung bestimmt jedoch § 222 lediglich, daß die Durchbrechung der Unabänderbarkeit des Erstbescheids zulässig ist. [5] Damit der Grundsatz der gesetzmäßigen Verwaltung eingreifen könnte, wäre eine Vorschrift erforderlich, die die Berichtigungsveranlagung nicht nur zuläßt, sondern zwingend vorschreibt. Eine solche Norm besteht aber nicht. [6] Deshalb gelten subsidiär die Grundsätze des allgemeinen Verwaltungsrechts, die oben § 7, 2. herangezogen wurden und § 222 als Ermessensvorschrift ausweisen.

---

1) Vgl. o. § 7, 1. und A. 2.
2) Vgl. o. § 7, 2. c).
3) Vgl. Mattern-Meßmer, § 222, A 1649.
4) Vgl. o. § 9, 2. und A. 12.
5) Vgl. o. § 7, A. 5.
6) Vgl. o. § 7, 2.

§ 13
VERFASSUNGSMÄSSIGKEIT DER BERICHTIGUNGSVERANLAGUNG gem. §§ 223, 224

1. Für § 223 wurde im Eingangsbeispiel 6 die Frage aufgeworfen, ob die bis zum Verjährungseintritt unbeschränkte Nachforderungsmöglichkeit von Steuern nicht gegen ein schutzwürdiges Interesse des Steuerpflichtigen an der Beständigkeit des einmal erlassenen Verwaltungsakts verstößt. Gegen den eindeutigen Gesetzeswortlaut könnten nur verfassungsrechtliche Bedenken geltend gemacht werden. Zur Beurteilung können die zu § 222 gewonnenen Erkenntnisse herangezogen werden.

Der Steuerpflichtige könnte sich auch hier auf den von der Rechtssicherheit geforderten Vertrauensschutz und die Voraussehbarkeit steuerlicher Belastungen berufen. Dazu wäre jedoch erforderlich, daß den von § 223 erfaßten Steuerverwaltungsakten wie den in § 222 genannten Bescheiden die Unabänderbarkeit zukommt. Dem steht jedoch entgegen, daß die von § 222 nicht erfaßten Abgaben, nämlich Zölle und Verbrauchssteuern, nicht im Veranlagungsverfahren erhoben werden. Damit entfällt eine der Voraussetzungen, die für die Unabänderbarkeit zu fordern sind. [1]

Die Nachforderung gem. § 223 betrifft also Steuerverwaltungsakte, die als konstitutive Verfügungen [2] nicht den Vertrauensschutz rechtfertigen, wie er für deklaratorische Bescheide zu fordern ist. Mit der Entscheidung für die Abänderbarkeit steuerlicher Verfügungen erübrigt sich die Prüfung, ob der Gesetzgeber den Widerstreit zwischen Gerechtigkeit und Rechtssicherheit willkürfrei geregelt hat.

Mit dem Recht zur Nachforderung entfällt auch die Frage der Gesamtaufrollung: soweit ein Steuertatbestand erfüllt ist, kann das Finanzamt (bzw. Zollamt) nachfordern.

Hingegen ist die Frage der Urteilsberichtigung [3] und der Berichtigungspflicht für § 223 entsprechend zu beantworten wie bei § 222. Soweit über den Streitgegenstand durch Urteil rechtskräftig entschieden wurde, entfällt die Nachfor-

---

1) Vgl. o. § 8, 1. d).

2) Vgl. o. § 8, 1. b) und passim.

3) Vgl. hierzu das Urteil des Zoll- und Verbrauchssteuersenats des RFH in E 24, 27 ff.; aA.: RFH E 33, 76 ff. (78). Während der RFH ursprünglich die Abänderung völlig ausgeschlossen hatte, wenn die Rechtskraft durch

derungsbefugnis des Finanzamts; dies folgt aus dem Wesen der materiellen Rechtskraft, die unabhängig von der Qualität des Verfahrensobjekts als Bescheid oder Verfügung eintritt. Auch ist § 223 als Ermessensvorschrift anzusehen, weil darin die Nachforderung nur für zulässig erklärt wird, und auch hier keine Norm besteht, auf Grund deren nach dem Grundsatz der gesetzmäßigen Verwaltung die Nachforderung erhoben werden müßte. Aus der Tatsache, daß Verfügungen nicht in Unabänderbarkeit erwachsen, folgt nicht, daß die Verwaltung zur Nachforderung verpflichtet wäre, wie der Vergleich mit dem allgemeinen Verwaltungsrecht zeigt. 4)

2. Bei § 224 gilt das zu § 223 Gesagte entsprechend, nur daß hier auf Grund des Wortlauts ein Rückforderungsanspruch besteht, das Finanzamt mithin zur Berichtigung verpflichtet ist.

Fortsetzung der Fußnote 3) von Seite 118:
eine Rechtsmittelentscheidung herbeigeführt wurde, vertritt der BFH zu § 223 die gleiche Ansicht wie zu § 222, wonach neue Tatsachen die Berichtigung unabhängig vom rechtskräftig entschiedenen Streitgegenstand nicht ausschließen, das Finanzamt allerdings an die Rechtsauffassung des Gerichts gebunden ist;
vgl. BFH-Urt. v. 18.5.1955 II 97/55 U in BStBl III 1955, 208 ff.

4) Vgl. o. § 7, 2. a).

Ergebnis

1. Die Folgenanordnung des § 222 bewirkt eine auf dem Erstbescheid aufbauende weitere (Zweit-, Dritt- usw.) Veranlagung, durch die der vorhergehende Bescheid inhaltlich geändert wird (S. 27). Die in § 222 genannten Bescheide sind der Unabänderbarkeit fähig (S. 88); die Durchbrechung der Rechtssicherheit ist daher nur gerechtfertigt, wenn sie vom Gesetzgeber im Vollzug materialer Gerechtigkeit ohne Willkür erfolgt (S. 90).

2. Dieses Erfordernis ist nur bei den Voraussetzungen des § 222 I, Ziff. 3 und 4 gegeben (S. 93). Bei § 222 I, Ziff. 1 und 2 verstößt die Auslegung, die auf die Pflichtverletzung des Steuerpflichtigen zur Bestimmung der Neuheit einer Tatsache abstellt, gegen die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung in der Ausprägung des Gesetzesvorbehalts (S. 95); das Erfordernis der Gewichtigkeit verstößt gegen die gesetzmäßige Verwaltung in der Form der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung (S. 97). Die Voraussetzung des Bekanntwerdens neuer Tatsachen ist durch den Stand des modernen Betriebsprüfungsverfahrens als sachgerechtes Kriterium nicht geeignet, da neue Tatsachen jederzeit ermittelt werden können, und die Berichtigungsveranlagung insoweit in das Ermessen des Finanzamts gestellt ist (S. 101); § 222 I, Ziff. 1 ist daher insoweit zu berichtigen, als die Berichtigungsveranlagung nur erfolgen kann bei einer vom Steuerpflichtigen zu vertretenden Unkenntnis des Finanzamts über neu bekannt gewordene Besteuerungstatsachen (S. 107).

3. Der Umfang der Berichtigungsveranlagung gem. § 222 kann bereits durch die (insb. verfassungskonforme) Auslegung auf die Berichtigung der die Zweitveranlagung rechtfertigenden Voraussetzungen beschränkt werden (S. 48). Jede weitergehende Aufrollung verstößt gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit (S. 111), soweit sie belastend ist, und gegen die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung schlechthin (S. 112).

4. Gegenstand der Berichtigungsveranlagung gem. § 222 darf nach einem rechtskräftig entschiedenen Rechtsmittelverfahren ein Bescheid nur insoweit sein, als der Streitgegenstand davon unberührt bleibt (S. 65). Die dem entgegenstehende bisherige höchstrichterliche Rechtsprechung und hM. verstößt gegen die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Gewaltenteilung (S. 115).

5. § 222 ist durch Auslegung unter Heranziehung der subsidiär geltenden Widerrufs- und Rücknahmegrundsätze des allgemeinen Verwaltungsrechts als Ermessensvorschrift zu bezeichnen (S. 73). Die abweichende höchstrichterliche Rechtsprechung und hM. ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden (S. 117).

6. § 223 ist verfassungsrechtlich unbedenklich, da er konstitutive Verfügungen betrifft, die auch nach Unanfechtbarkeit für das Finanzamt abänderbar bleiben und den Gesetzgeber daher nicht unter dem Gesichtspunkt der Rechtssicherheit binden (S. 118). Hinsichtlich der Urteilsberichtigung und des Berichtigungsermessens gilt das zu § 222 Ausgeführte entsprechend.

7. Für § 224 gilt mit Ausnahme der Berichtigungspflicht das zu § 223 Gesagte entsprechend.

Ausblick

Die Ergebnisse dieser Arbeit legen die Frage nahe, ob und ggf. wie das Recht der Berichtigungsveranlagung neu geregelt werden sollte.

1. Hiermit hat sich ua. der 46. Deutsche Juristentag, Essen 1966 beschäftigt. Die steuerrechtliche Arbeitsgemeinschaft beriet über das Thema:

> "Empfiehlt sich eine Anpassung der Vorschriften über Berichtigung und Änderung von Steuerbescheiden an das Allgemeine Verwaltungsrecht, und welche sonstigen Reformen sind auf diesem Gebiet in Betracht zu ziehen?"

Das hierzu von Vogel erstattete Gutachten kommt hinsichtlich der Anpassung der Berichtigungs- und Änderungsvorschriften an das allgemeine Verwaltungsrecht zu dem Ergebnis, daß zwar Systematik und Terminologie angepaßt werden sollten, in sachlicher Hinsicht eine Angleichung aber nicht erforderlich sei, weil die geltenden steuerrechtlichen Vorschriften den Widerrufsgrundsätzen im wesentlichen entsprächen, die Rücknahmegrundsätze aber für das Steuerrecht entweder sachfremd oder zu weit und unbestimmt seien (Gutachten, 85).

Für sonstige Reformen legt das Gutachten Wert auf die Klärung der rechtspolitischen Grundentscheidungen. Danach soll aus steuerpolitischen und rechtsethischen Überlegungen die begünstigende und die belastende Berichtigung gleich ausgestaltet werden (Gutachten, 92). Hinsichtlich der Frage der Berichtigungspflicht weist Vogel auf die Schwierigkeiten der hM. hin, die vom Legalitätsprinzip ausgeht; er schlägt eine Bagatellgrenze vor, durch die die Nachforderung bzw. Rückzahlung ein Mehrfaches des Betrages ausmachen soll, der nach den betreffenden Einzelsteuertarifen (oder einer gem. § 14 AO zu erlassenden Verordnung) die Steuerpflicht erstmals auslöst. Darüber hinaus solle eine "Grenzzone" bis etwa DM 1.000 geschaffen werden, innerhalb deren die Abänderung im Ermessen des Finanzamts stehen solle, um erst bei einem größeren Mehr- oder Minderbetrag die Berichtigungspflicht auszulösen (Gutachten, 94). Die Verteilung des Fehlerrisikos bei der Berichtigung von Steuerbescheiden soll so vorgenommen werden, daß offenbare Unrichtigkeiten entsprechend der bisherigen Regelung zulasten des Adressaten gehen (Gutachten, 96).

Rechtsfehler sollen - allerdings kumulativ nur einmal - dann berichtigt werden können, wenn der Steuersachverhalt nicht vor Erlaß des Bescheids gründlich geprüft worden ist (Gutachten, 98, 99). Tatsachenirrtümer dürften je nach der zukünftigen Ausgestaltung des Veranlagungsverfahrens im Fall der Prüfung an Amtsstelle entsprechend dem bisher geltenden Verfahren und bei nur ausnahmsweiser späterer Betriebsprüfung dann berichtigt werden, wenn sie "bei der ersten Prüfung der Veranlagungsbeamte selbst bei Aufwendung aller ihm zumutbaren Sorgfalt nicht feststellen konnte." (Gutachten, 103)

Auch die Referate von List und Flick sprachen sich für eine Reform der Berichtigungsvorschriften aus. Während List die Übernahme der einschlägigen Rechtsprechung des BFH in eine Neufassung befürwortete, forderte Flick eine Revision dieser Rechtsprechung schon de lege lata, vor allem im Hinblick auf die Neuheit einer Tatsache und die Gesamtaufrollung. Mit seinen Reformvorschlägen lehnte sich Flick im wesentlichen an das Gutachten an, mit Ausnahme der Berichtigung von Tatsachenirrtümern, die nach Erlaß eines rechtskräftigen Veranlagungsbescheids nur bei Vorliegen von Wiederaufnahmegründen oder Steuerhinterziehung zulässig sein soll.

2. ME. ist die Reform des Rechts der Berichtigungsveranlagung wegen der Fülle von Zweifelsfragen bei größter praktischer Bedeutung der §§ 222 ff. unabweisbar. Hinsichtlich der Ausgestaltung im einzelnen könnte folgendes gelten:

Es ist zu unterscheiden nach der Qualität des Steuerermittlungsverfahrens. Für die Veranlagungssteuern wäre es wünschenswert, die Unabänderbarkeit dieser Bescheide im Grundsatz ausdrücklich anzuerkennen. In terminologischer Hinsicht sollte das Wort "Berichtigungsveranlagung" durch "Zweitveranlagung" ersetzt werden.

Die Widerrufs- und Rücknahmegrundsätze des allgemeinen Verwaltungsrechts könnten allenfalls für die Zurücknahme, Ersetzung und Änderung von Steuerverwaltungsakten übernommen werden; nicht aber für das Gebiet der Berichtigungsveranlagung, da hier die Abänderung des Erstbescheids nur die Folge der Zweitveranlagung ist, die aus der Natur der Sache von der Unterscheidung zwischen Tatsachenirrtümern und Rechtsfehlern ausgehen muß.

Die begünstigende und belastende Zweitveranlagung wäre in ihren Voraussetzungen gleichartig zu regeln. Entsprechend der bisherigen Bestimmung sollte das Risiko für die Fehlerberichtigung beim Finanzamt, für die Sachverhaltsberichtigung beim Steuerpflichtigen liegen. Nur diese Risikoverteilung entspricht den Pflichten und Möglichkeiten der Beteiligten im Veranlagungsverfahren.

Jedoch könnten die einzelnen Voraussetzungen für die Zweitveranlagung bei Rechtsfehlern großzügiger gefaßt werden als beim Bekanntwerden neuer Tatsachen. Daß für die Einschränkung der Sachverhaltsberichtigung das Abstellen auf das Verschulden ein sachgerechtes Kriterium ist, zeigt der entsprechende Vorschlag Vogels und die im Gutachten, 64 mitgeteilte Regelung des § 303 I b) der BAO für Österreich, dem allerdings eine andere Systematik zugrunde liegt.

Fiskalischen Bedenken könnte dadurch Rechnung getragen werden, daß (entgegen dem geltenden § 222 I, Ziff. 3) die Berichtigungsveranlagung wegen Rechtsfehler auf die gleichen Veranlagungssteuern erstreckt würde wie bei tatsächlichen Unrichtigkeiten gem. § 222 I, Ziff. 1.

LEBENSLAUF

Ich wurde am 8. August 1938 als Sohn des Kaufmanns Albin Truckenbrodt und seiner Ehefrau Rosa, geb. Pfefferle in Freudenstadt geboren und besitze die deutsche Staatsangehörigkeit.

Am 30. März 1957 erhielt ich an der Wirtschaftsoberschule Reutlingen das Reifezeugnis mit allgemeiner Studienberechtigung.

Ab Sommersemester 1960 studierte ich in Tübingen Rechtswissenschaft. Im Wintersemester 1961/62 war ich an der Rheinischen Wilhelms-Universität in Bonn immatrikuliert und kehrte anschließend nach Tübingen zurück, wo ich am 2. Dezember 1964 die Erste juristische Staatsprüfung ablegte.

Im Oktober 1964 begann ich mit einem Praktikum bei der Reutlinger Wirtschaftstreuhand GmbH. Seit Herbst 1965 stehe ich im juristischen Vorbereitungsdienst des Landes Baden-Württemberg.